

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza teoretických a praktických aspektů nestátních neziskových
organizací v účetnictví a daních

Analysis Theoretical and Practical Accounting and Tax Aspects
of Non-governmental Non-profit Organizations

Student:

Bc. Věra Sikorová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2019

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Věra Sikorová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza teoretických a praktických aspektů nestátních neziskových organizací v účetnictví a daních**
Analysis Theoretical and Practical Accounting and Tax Aspects of Non-governmental Non-profit Organizations
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Analýza a srovnání právní úpravy nestátních neziskových organizací
 3. Základní a odlišná ustanovení v účetnictví nestátních neziskových organizací
 4. Nestátní neziskové organizace a analýza problematiky daně z příjmů a daně z přidané hodnoty
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DOBROZEMSKÝ, Václav a Jan STEJSKAL. *Nevýdělečné organizace v teorii*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 408 s. ISBN 978-80-7552-103-3.
MCKEITH, John and Bill COLLINS. *Financial Accounting and Reporting*. 2nd ed. London: McGraw-Hill Higher Education, 2013. 790 p. ISBN 978-0-07-713836-3.
STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Abeceda zdaňování veřejně prospěšného poplatníka*. Olomouc: ANAG, 2016. 280 s. ISBN 978-80-7554-051-5.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že diplomovou práci včetně přílohy č. 1 jsem vypracovala samostatně, Přílohy č. 2 až 7 dané mi k dispozici jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 26. dubna 2019



Obsah

1	ÚVOD	6
2	ANALÝZA A SROVNÁNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY NESTÁTNÍCH NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ.....	8
2.1	NEZISKOVÝ SEKTOR V NÁRODNÍM HOSPODÁŘSTVÍ	8
2.2	NOVÝ OBČANSKÝ ZÁKONÍK	9
2.3	NADACE.....	10
2.3.1	Účel.....	11
2.3.2	Podnikání	11
2.3.3	Vznik a založení	11
2.3.4	Nadační listina.....	12
2.3.5	Statut nadace.....	13
2.3.6	Vklady do nadace	13
2.3.7	Nadační příspěvky	14
2.3.8	Orgány nadace	14
2.3.9	Výroční zpráva.....	15
2.4	NADAČNÍ FOND	16
2.4.1	Základní rysy	16
2.4.2	Vznik a založení	16
2.4.3	Zakládací listina.....	16
2.4.4	Orgány nadačního fondu	17
2.4.5	Majetek nadačního fondu a poskytnuté příspěvky.....	17
2.4.6	Výroční zpráva.....	18
2.5	OBECE PROSPĚŠNÁ SPOLEČNOST	18
2.5.1	Orgány obecně prospěšné společnosti.....	19
2.5.2	Podnikání	19
2.5.3	Zrušení a zánik obecně prospěšné společnosti	20
2.5.4	Výroční zpráva.....	21
2.6	SPOLEČENSTVÍ VLASTNÍKŮ JEDNOTEK	21
2.6.1	Podnikání	21
2.6.2	Vznik a založení společenství vlastníků jednotek.....	21
2.6.3	Orgány společenství vlastníků jednotek.....	21
2.6.4	Zrušení a zánik společenství vlastníků jednotek	22
2.7	SPOLEK.....	22
2.7.1	Vznik a založení	23

2.7.2	<i>Stanovy</i>	23
2.7.3	<i>Orgány spolku</i>	24
2.7.4	<i>Pobočný spolek</i>	24
2.8	ODBOROVÁ ORGANIZACE	25
2.9	ÚSTAV	25
2.9.1	<i>Základní rysy</i>	26
2.9.2	<i>Vznik a založení</i>	26
2.9.3	<i>Zakládací listina</i>	26
2.9.4	<i>Statut ústavu</i>	27
2.9.5	<i>Orgány ústavu</i>	27
2.10	ZÁJMOVÉ SDRUŽENÍ PRÁVNICKÝCH OSOB	28
2.11	POLITICKÁ STRANA A HNUTÍ.....	28
2.11.1	<i>Vznik a zánik strany</i>	28
2.11.2	<i>Zrušení a pozastavení činnosti strany</i>	28
2.11.3	<i>Orgány strany</i>	29
2.11.4	<i>Hospodaření stran</i>	29
2.12	REGISTROVANÁ CÍRKEV A NÁBOŽENSKÁ SPOLEČNOST	30
2.12.1	<i>Vznik církve</i>	30
2.12.2	<i>Podnikání</i>	31
2.12.3	<i>Zvláštní práva církví</i>	31
2.12.4	<i>Zánik a zrušení církve</i>	32
2.13	VEŘEJNÁ VÝZKUMNÁ INSTITUTE	32
2.13.1	<i>Vznik a založení</i>	32
2.13.2	<i>Orgány</i>	33
2.13.3	<i>Podnikání</i>	34
2.13.4	<i>Výroční zpráva</i>	34
2.13.5	<i>Zrušení a zánik veřejně výzkumné instituce</i>	35
2.14	ŠKOLSKÁ PRÁVNICKÁ OSOBA	35
2.14.1	<i>Vznik a zřízení školské právnické osoby</i>	35
2.14.2	<i>Orgány školské právnické osoby</i>	35
2.14.3	<i>Podnikání</i>	36
2.14.4	<i>Zrušení a zánik školské právnické osoby</i>	36
2.15	HONEBNÍ SPOLEČENSTVO	36
2.15.1	<i>Založení a vznik honebního společenstva</i>	36
2.15.2	<i>Orgány honebního společenstva</i>	37
2.15.3	<i>Majetek honebního společenstva</i>	37
2.15.1	<i>Zrušení a zánik honebního společenstva</i>	37

3 ZÁKLADNÍ A ODLIŠNÁ USTANOVENÍ V ÚČETNICTVÍ NESTÁTNÍCH NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍCH.....38

3.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE	38
3.1.1	Kategorizace účetních jednotek	38
3.2	JEDNODUCHÉ ÚČETNICTVÍ.....	39
3.2.1	Peněžní deník	41
3.2.2	Kniha pohledávek a závazků	41
3.2.3	Pomocné knihy	41
3.2.4	Přechod na jednoduché účetnictví.....	42
3.3	ÚČETNICTVÍ VE ZJEDNODUŠENÉM ROZSAHU	42
3.3.1	Směrná účtová osnova a účtový rozvrh	43
3.4	ÚČETNICTVÍ V PLNÉM ROZSAHU	43
3.5	ÚČTOVÁNÍ V NESTÁTNÍ NEZISKOVÉ ORGANIZACI V RÁMCI ÚČETNICTVÍ V PLNÉM ROZSAHU.....	44
3.5.1	Účtová třída 0.....	44
3.5.2	Účtová třída 1.....	48
3.5.3	Účtová třída 2.....	50
3.5.4	Účtová třída 3.....	52
3.5.5	Účtová třída 5 a 6.....	55
3.5.6	Účtová třída 9.....	58
3.5.7	Inventarizace.....	59
3.5.8	Účetní závěrka.....	60
3.5.1	Výroční zpráva.....	63
3.6	AUDIT	63
3.7	ÚČETNÍ SPECIFIKA A NÁVRHY NA ANALYTICKOU EVIDENCI JEDNOTLIVÝCH NNO	64
3.7.1	Nadace.....	64
3.7.2	Obecně prospěšná společnost	65
3.7.3	Politické strany.....	67
3.7.4	Veřejná výzkumná instituce	67

4 NESTÁTNÍ NEZISKOVÉ ORGANIZACE A ANALÝZA PROBLEMATIKY DANĚ Z PŘÍJMŮ A DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY68

4.1	DAŇ Z PŘÍJMŮ	68
4.1.1	Veřejně prospěšný poplatník.....	68
4.1.2	Příjmy, jež jsou předmětem daně vždy.....	69
4.1.3	Příjmy, jež nejsou předmětem daně.....	70
4.1.4	Příjmy, jež jsou předmětem daně ale jsou osvobozeny.....	71
4.1.5	Příjmy, jež jsou předmětem daně srážkové	71
4.1.6	Široký základ daně.....	71

4.1.7	Úzký základ daně.....	72
4.1.8	Dary.....	73
4.1.9	Paušální výdaje na dopravu	74
4.1.10	Uplatňování odpisů do daňově uznatelných výdajů	74
4.1.11	Kurzové rozdíly u nestátních neziskových organizací.....	75
4.1.12	Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek z pohledu daně z příjmů	75
4.2	OBSAH DAŇOVÉHO PŘÍZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	76
4.2.1	Položky zvyšující základ daně.....	76
4.2.2	Položky snižující základ daně.....	77
4.2.3	Snížení základu daně	78
4.2.4	Slevy na dani	78
4.3	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	79
4.3.1	Osoby povinné k dani.....	79
4.3.2	Registrace k DPH	79
4.3.3	Identifikovaná osoba	80
4.3.1	Základ daně.....	80
4.3.2	Výpočet a sazba daně.....	81
4.3.3	Předmět daně.....	81
4.3.4	Vybraná osvobozená plnění bez nároku na odpočet	83
4.3.5	Nárok na odpočet daně	85
4.3.6	Správa daně	87
5	ZÁVĚR	88
	SEZNAM LITERATURY	90
	SEZNAM ZKRATEK.....	93
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH	
	PŘÍLOHY	

1 Úvod

Neziskové organizace představují specifický druh institucí v rámci tržního hospodářského systému, poněvadž jejich cílem a účelem fungování není maximalizace zisku, ale maximalizace společenského užitku.

K prudkému rozvoji neziskového sektoru došlo v České republice především v důsledku změn společenského systému po roce 1989. Do té doby nahrazoval poslání neziskového sektoru v plné rozsahu stát s mnohými předpisy, omezeními, a především povinným dobrovolnictvím ve svazech. Právě tato povinná dobrovolnost způsobila a do dnešního dne stále ještě způsobuje u mnohých občanů určitou averzi a nedůvěru k neziskovému sektor.

V naší současné společnosti zaujímají nestátní neziskové organizace nezanedbatelnou část ekonomického prostředí. V České republice působilo dle dat České statistického úřadu z roku 2017 přes 130 000 nestátních neziskových organizací a díky probíhajícímu ekonomickému růstu se jejich počet stále zvyšuje. Pro názornější představu o velikosti neziskového sektoru, vztáhne-li se počet nestátních neziskových organizací k počtu obyvatel, připadá na jednu neziskovou organizaci asi 77 občanů.

Téma diplomové práce bylo vybráno, především proto, že záležitosti neziskových organizací se staly autorce v rámci účetní profese v poslední době velmi blízké. Tato problematika autorku zaujala nakolik, že se jí chtěla věnovat podrobněji. Zvláště oblast účetnictví a otázky daně z příjmů a daně z přidané hodnoty v neziskových organizacích jsou dle autorčina názoru tématem, jež si vyžadují bližší průzkum. Autorka v rámci své praxe mohla zaznamenat, že díky různým druhům právních forem nestátních neziskových organizací pak mnohé tápou v právní úpravě jak obecné, tak v rámci svého účetnictví a zdaňování.

Cílem diplomové práce je zanalyzovat, srovnat a navrhnout řešení pro problematiku ustanovení platné právní úpravy, účetnictví, daně z příjmů a daně z přidané hodnoty v nestátních neziskových organizacích. Na tomto základě bude práce zaměřena na problémové oblasti, a to vše z pohledu příkladu jednotlivých forem nestátních neziskových organizací.

Druhá kapitola práce vymezuje základní pojmy a řeší obecné definice, předpoklady vzniku, zániku a ostatní základní znaky jednotlivých právních forem nestátních neziskových organizací. Ve třetí kapitole je řešena problematika účetnictvím v nestátních neziskových organizacích, vymezením základních pojmů s důrazem na specifické a pro nestátní neziskové organizace důležité oblasti. Čtvrtá kapitola je zaměřena na daňový režim neziskových organizací opět s vymezením základních pojmů a analýzou daně z příjmů a daně z přidané

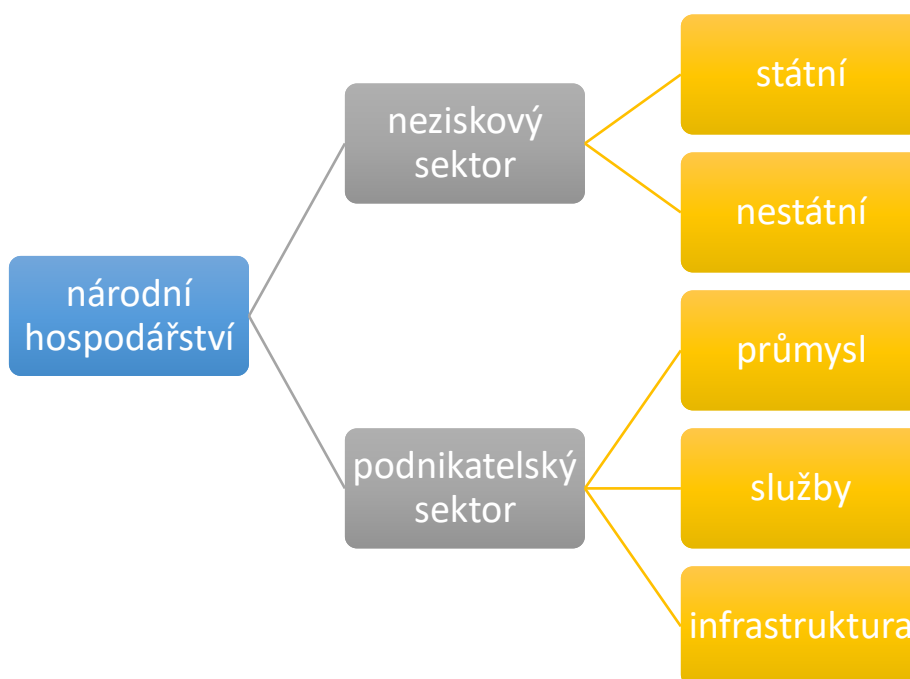
hodnoty spolu s podrobným zařazením v rámci daňového přiznání příp. kontrolního a souhrnného hlášení. Druhá i třetí kapitola je podpořena příklady z praxe, tedy jak účtováním tak i vykazováním a zjišťováním základů daní a z nich následných daňových povinností.

2 Analýza a srovnání právní úpravy nestátních neziskových organizací

2.1 Neziskový sektor v národním hospodářství

Neziskové organizace (dále jen NO) jsou bez pochyb nedílnou součástí společnosti. Takovéto organizace sdružují množství osob a poskytují množství služeb, které následně napomáhají ke společenskému, politickému i ekonomickému rozvoji. Význam NO nespočívá pouze v poskytování služeb, ale podle *Pelikánové (2016, str. 15)* jsou NO indikátorem rozvinutosti občanské společnosti, ovlivňují veřejné mínění a společenské změny.

Obr. 2.1 Struktura národního hospodářství



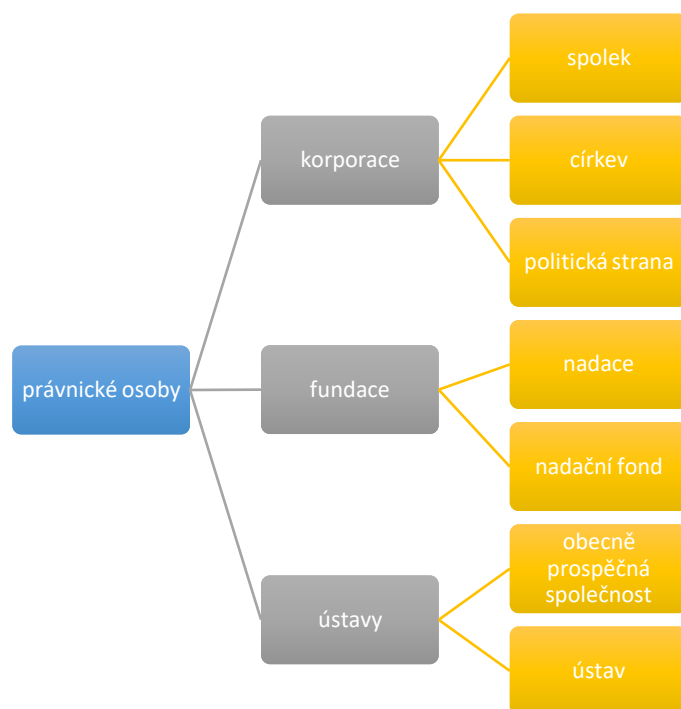
Zdroj: [7, str. 15]

Hojně užívaný pojem „nezisková organizace“ či také „nevýdělečná organizace“ původně vychází z anglického termínu „non-profit organization“ či také „non-business entity“. V anglosaské legislativě bývají téměř vždy tyto termíny používány pro „nestátní neziskové organizace“ (dále jen NNO), kontinentální právo těmto pojmům dodává širší základ a zahrnuje pod ně i subjekty, jež jsou se státem a státními institucemi korporátně propojeny. V obojím chápání takovýchto organizací je ovšem stěžejní to, že využívají převážně soukromé prostředky na účely veřejného prospěchu. Z těchto důvodů jsou organizace ze strany státu mnohdy zvýhodňovány, ať už z hlediska právního či daňového. Druhému typu NO se práce ovšem věnovat nebude z důvodu mnohých rozdílů v oblasti právní, účetní ale i daňové.

2.2 Nový občanský zákoník

Do konce roku 2013 byly mnohé NNO upraveny svými samostatnými zákony či předchozím občanským zákoníkem (zákon č. 40/1964 Sb.). Nový občanský zákoník (dále jen NOZ) přináší nová pravidla nejen pro NNO ale i nové pojmy korporace, fundace a ústavu, jak znázorňuje Obr. 2.2.

Obr. 2.2 Schéma rozdělení NNO dle jejich kategorizace



Zdroj: vlastní zpracování

Korporace

Pojem korporace podle NOZ zahrnuje od § 214 a následujících spolky – ty reprezentují veřejný či soukromý zájem, popř. jejich kombinace. Za hlavní znak korporací se považuje tzv. osobní substrát tedy jedná s o sdružení osob¹. [10, str. 18] Jak Obr. 2.2 znázorňuje, do skupiny korporací patří také církve, politické strany, ale i komory.

Fundace

Fundaci chápe NOZ jako právnickou osobu založenou majetkem za určitým účelem. Tento majetek pak fundace ošetřuje a přerozděluje dle účelu, kvůli kterému byla založena. Jak je z Obr. 1.2 patrné, fundací jsou nadace a nadační fondy. Nadace vymezují § 306 a následující

¹ Str. 18 VÍT, Petr. Praktický právní průvodce pro neziskové organizace. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5477-2.

NOZ. Opět jsou důvodem pro odlišení obou právních forem podmínky, které organizace mají. Nadace může podnikat a tím podporovat svou hlavní činnost. Nadace může být volně transformovatelná do nadačního fondu², ten nemá stanovenou hodnotu vkladu, nemá nadační jistinu a kapitál. Taktéž je možné transformovat nadační fond v nadaci.

Ústav

Ústav, upravený § 402 až 418 NOZ, je kombinací lidského a majetkového faktoru tudíž kombinací dříve zmiňované korporace a fundace. Obě složky jak osobní, tak majetková jsou zde propojeny. Ústav však na rozdíl od korporace nemá členy ale zaměstnance a na rozdíl od fundace není jeho majetek tolik chráněn.

Česká legislativa zejména vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví rozlišuje několik právních forem NNO. Patří mezi ně:

- *nadace a nadační fond*
- *obecně prospěšná společnost*
- *společenství vlastnictví jednotek*
- *spolek*
- *ústav*
- *zájmové sdružení právnických osob*
- *politické strany a hnutí*
- *registrované církve a náboženské společnosti*
- *veřejná výzkumná instituce*
- *školská právnická osoba*
- *honební společenstvo*
- *odborová organizace*

2.3 Nadace

Ze základního rozdělení NNO dle NOZ vyplývá, že nadace a nadační fond spadají pod fundace tzn. že představují účelové sdružení majetku, nadace jsou zakládány majetkem k určitému účelu. Podle Víta (2015, s. 62) „je nadace osobou, která primárně spravuje majetek, jež do ní vložil zakladatel, nebo který získala později, a z jeho výtěžků, případně i vlastní

² Nadační fond je upraven §394 a následujícími NOZ.

činností, přispívá k dosažení svého účelu.“ Právní základ pro nadace představuje NOZ od § 306 do § 393.

2.3.1 Účel

NOZ prvotně vymezuje účel, za kterým se nadace zakládají, přičemž se jedná o obecnou prospěšnost či dobročinnost. Termín obecné či veřejné prospěšnosti zachycuje od 1. 1. 2018 pouze § 146 NOZ jež považuje za veřejně prospěšnou „*právníckou osobu, jejímž posláním je přispívat v souladu se zakladatelským právním jednáním vlastní činností k dosahování obecného blaha, pokud na rozhodování právnícké osoby mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, pokud nabyla majetek z poctivých zdrojů a pokud hospodárně využívá své jmění k veřejně prospěšnému účelu*“. Dobročinná nadace není NNO v pravém slova smyslu, či přesněji není veřejně prospěšnou. Takovéto nadace podporují např. pouze potomky zakladatele. Za účel vzniku nadace vylučuje zákon podporu politických stran a hnutí a také jakoukoliv účast na činnostech těchto organizací. Z podstaty neziskovosti nesmí být nadace založeny výlučně k výdělečným cílům. V případě, že by nadace porušovaly tato pravidla, resp. naplňovaly zakázaný účel své činnosti soud je bez návrhu zruší a nařídí jejich likvidaci.

2.3.2 Podnikání

Hlavní činnost nadace musí vždy splňovat účel, pro který byla založena. Z pohledu neziskovosti by se mohlo zdát, že NNO tedy i nadace nemají právo podnikat. Tento předpoklad ale vylučuje § 307 NOZ, který dovoluje nadacím podnikat ve vedlejší činnosti s podmínkou využití případného zisku k podpoře jejího účelu čili hlavní činnosti. Pokud zakladatel nadace podnikání v nadační listině vyloučí, podnikání není možné. Stejné pravidlo se používá při převzetí vedení obchodní společnosti. Zákon ovšem naprosto vylučuje neomezené ručení nadace v obchodní společnosti.

2.3.3 Vznik a založení

Nadace vzniká zápisem do veřejného rejstříku v tomto případě do nadačního rejstříku vedeného u krajských soudů. Založení pak spočívá v sestavení zakládací listiny, a to bez ohledu na počet zakladatelů. Z toho také vyplývá, že i pokud na straně zakladatelů stojí více osob, pak jsou považováni za jediného zakladatele. Zákon vyžaduje, aby zakládací listina měla podobu veřejné listiny tedy notářského zápisu.

Zvláštní případ založení nadace představuje tzv. porřízení pro případ smrti.³ Za porřízení pro případ smrti se v užším smyslu slova považuje závěť, dědická smlouva či dovětek. Za

³ Vymezeno § 309 zákona č. 89/2012 Občanský zákoník

možné je také do této kategorie zahrnout i prohlášení o vydědění, povolání vykonatele závěti nebo povolání správce pozůstalosti. [11]

2.3.4 Nadační listina

Zakládací listina nadace by dle NOZ měla obsahovat alespoň následující údaje:

- název a sídlo nadace,
- jméno zakladatele a jeho bydliště nebo sídlo,
- vymezení účelu, pro který se nadace zakládá,
- údaj o výši vkladu každého zakladatele,
- údaj o výši nadačního kapitálu,
- počet členů správní rady i jména a bydliště jejích prvních členů a údaj, jakým způsobem členové správní rady za nadaci jednají,
- počet členů dozorčí rady i jména a bydliště jejích prvních členů, případně, není-li dozorčí rada zřizována, jméno a bydliště prvního revizora,
- určení správce vkladů a
- podmínky pro poskytování nadačních příspěvků, případně okruh osob, jimž je lze poskytnout, nebo okruh činností, jež nadace může vzhledem k svému účelu vykonávat, anebo určení, že tyto náležitosti stanoví statut nadace. [18, str. 1059]

Název nadace nesmí být klamavý, nesmí být zaměnitelný s názvem jiné právnické osoby a musí obsahovat právní formu tedy slovo nadace.

Při pořízení pro případ smrti musí nadační listina obsahovat alespoň následující údaje:

- název nadace,
- vymezení účelu, pro který se nadace zakládá,
- údaj o výši vkladu,
- údaj o výši nadačního kapitálu a
- podmínky pro poskytování nadačních příspěvků, případně okruh osob, jimž je lze poskytnout, anebo určení, že tyto náležitosti stanoví statut nadace. [18, str. 1059]

Dle výše uvedené může být proces sestavení nadační listiny považován za formalitu. Ale opak je pravdou. Skutečné komplikace nastávají v případě nutnosti změny nadační listiny. Při dřívější právní úpravě byl takovýto úkon prakticky nemožný dnes změna nadační listiny stále podléhá mnohým omezením. Podle § 317 NOZ lze provést změnu v nadační listině pouze

v rozsahu určeném zakladatelem v nadační listině pro jeho osobu či některý orgán nadace. Přestože si takovouto možnost zakladatel nevyhradil stále existuje způsob, jak změnit nadační listinu. Ke změně může dojít pouze, pokud se po vzniku nadace změni vnitřní poměry natolik, že je v zájmu nadace provést změnu v nadační listině. Takováto změna musí být podpořena souhlasem správní rady a změnou nesmí být dotčena práva třetím osob. V případě, že zakladatel již není přítomen může změnu nadační listiny provést soud po návrhu nadace, přičemž platí stejná pravidla jako u předešlého případu tedy souhlas správní rady a nedotčenost práv třetích osob. Pokud ale nadační listina obsahuje svou výslovnou nezměnitelnost, změnu není možné provést ani rozhodnutím soudu.

Zvláštní případ změny nadační listiny uvádí NOZ v § 321 jako změnu účelu nadace. Ten může být proveden pouze pokud jej zakladatel výslovně nezakázal. V takovém případě provede změnu soud na základě návrhu zakladatele nebo orgánu nadace. Jako důvod pro změnu účelu nadace lze uvést nemožnost či obtížnost dosažení účelu. Další důvod pak představuje přechod z obecně prospěšného a dobročinný účel. O takovéto změně musí rozhodnout soud a musí být podložena závažnými důvody pro změnu. V obou případech je nutné dříve poskytnuté dary použít k poskytnutí nadačních příspěvků podle původního účelu, pokud dárce neprojeví jinou vůli.

Změna sídla nadace může být provedena pouze správní radou po dřívějším souhlasu dozorčí rady. Výjimku představuje přesídlení do zahraničí, kdy tato změna vyžaduje schválení soudem. Soud v tomto případě musí zvážit, zda existuje pro přesídlení vážný důvod či zda nebudou tímto činem ohroženy zájmy osob jímž by dle účelu nadace měly být poskytovány nadační příspěvky.

2.3.5 Statut nadace

Za statut nadace se považuje detailní listina, jenž rozvádí a doplňuje nadační listinu, přičemž s ní musí být v souladu. Statut upravuje minimálně způsob jednání orgánu a podmínky pro poskytování nadačních příspěvků, popř. okruh osob jímž lze příspěvky poskytnout. Jedná se o jednu ze základních listin nadace, a proto je stejně jako nadační listina zveřejňován ve veřejném rejstříku.

2.3.6 Vklady do nadace

V případě, že nadační listina výslovně neuvede předmět vkladu, má se za to, že tato vkladová povinnost bude splněna v penězích. Pokud by přesto byl nadační vklad nepeněžitý, tak podle § 327 NOZ pak „*musí splňovat předpoklad trvalého výnosu a nesmí sloužit jako*

jistota.“ V tomto případě lze také za nejvyšší možnou výši vkladu považovat pouze hodnotu dle posudku znalce. Následně § 330 NOZ ukládá povinnost složit nadační vklad vy výši minimálně 500 tis. Kč. Vklady do nadace musejí být přijaty správcem vkladů určeným v nadační listině, a to ještě před vznikem nadace. NOZ za určitých podmínek dovoluje zvýšení či snížení nadační jistiny. Za zmínku jistě stojí podmínka, která zakazuje snížení nadační jistiny pod částku 500 tis. Kč. V případě, že za účetní období dosáhne nadační jistina nebo obrát nadace 5 mil. Kč, vyžaduje se ověření účetní závěrky auditorem. Ověření auditorem je taktéž potřebné v případě, že dochází ke snížení či zvýšení nadační jistiny.

2.3.7 Nadační příspěvky

NOZ výslovně zakazuje poskytnutí nadačních příspěvků – tedy příspěvků, které nadace předává dle svého účelu dále – zaměstnancům ani členům jejích orgánů nebo osobám jim blízkým.⁴ Taktéž upozorňuje, že mimo případy velmi zvláštní a ojedinělé, by nadace neměla udělovat své příspěvky zakladateli ani osobám jemu blízkých, pokud tedy nebyla zřízena právě za účelem podpory takovýchto osob. V minulosti totiž docházelo k zakládání nadací občanskými sdruženími či obecně prospěšnými společnostmi pouze pro získávání finančních prostředků pro podporu jejich vlastních činností. Příjemce příspěvku musí takovouto podporu v případě, že o to nadace požádá, prokázat, jak byl příspěvek použit. Pokud by byl příspěvek použit v rozporu s ujednanými podmínkami, příjemci vyvstává povinnost tuto pomoc vrátit na základě bezdůvodného obohacení.

2.3.8 Orgány nadace

Dle NOZ má nadace statutární orgán v podobě správní rady, přičemž ta je minimálně tříčlenná. Správní rada je volena na pětileté období a je možné opětovné znovuzvolení, pokud to nadační listina výslovně nevyloučí. Správní rada se volí sama, pokud neurčí nadační listina jinak. Pokud nedojde ke zvolení do 3 měsíců od konce mandátu či není možné pro správní radu, aby byla svolána, přechází povinnost určit členy správní rady na soud. Správní rada jakožto statutární orgán nadace jedná jejím jménem, řídí ji a koná veškeré pravomoci, které nepřisluší dozorčí radě či revizorovi. Členem správní rady může být pouze bezúhonná fyzická osoba, která zároveň není členem dozorčí rady či revizorem této nadace. Taktéž by neměla být v pracovním poměru vůči nadaci. Tuto podmínku blíže komentuje *Vít (2015, s.68)* takto: „výraz „pracovní poměr“ je významově užší než „pracovněprávní vztah“. Člen správní rady tedy může pro nadaci v zásadě pracovat na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr.“ Pokud

⁴ §353 odst. 1 NOZ

člen správní rady poruší zákon tak, že tím pošpiní pověst nadace nebo závažně a opakovaně poruší nadační listinu či status, má správní rada povinnost odvolat člena z funkce. Tato povinnost musí být splněna do jednoho měsíce ode dne, kdy se dozvěděla o důvodu k odvolání. Pokud tomu tak neučiní, přechází povinnost na soud, přičemž k odvolání musí dojít do půl roku od vzniku důvodu pro odvolání. Odvolání člena je možné do jednoho roku ode dne, kdy vznikl důvod k odvolání. V praxi však často v nadaci vystupuje osoba ředitele, který zabezpečuje operativní řízení nadace. Většinou se jedná o vedoucího zaměstnance, jenž na základě plné moci zastupuje nadaci. Tuto funkci však jako takovou zákon nezná a nevymezuje.

Další orgán nadace představuje dozorčí rada. Tento tříčlenný kontrolní orgán musí být zřízen při dosažení hodnoty nadační jistiny 5 mil. Kč. Pokud tato podmínka není naplněna, může funkci zastávat revizor, jenž je taktéž kontrolním orgánem. Pokud to nadační listina dovoluje může ve funkci revizora působit i právnická osoba, která vykonává činnost revizní a kontrolní, zpravidla se jedná o účetní nebo auditorské společnosti. V tomto případě je nutné dbát na nezávislost takovéto společnosti na nadaci tedy není možné, aby osoba působící na pozici revizora zároveň vedla účetnictví či prováděla audit téže nadace. Členové dozorčí rady jsou jmenováni a odvoláváni samotnou dozorčí radou, pokud tento proces nadační listina neupraví jinak. Jmenování revizora spadá pod pravomoc správní rady. Mezi pravomoci kontrolního orgánu se obvykle zahrnují: dohled nad správní radou - tedy zda vykonává svá práva a povinnost v souladu s nadační listinou a statutem; kontrola v podobě plnění podmínek pro udělování nadačních příspěvků; upozornění na nedostatky v řízení a návrhy na jejich odstranění, přičemž tyto jsou předkládány správní radě; kontrola nad vedením účetnictví a přezkoumání účetní závěrky; vyjádření k výroční zprávě; písemná zpráva o kontrolní činnosti podávaná správní radě alespoň jedenkrát ročně. V případech, kdy chování či postoj člena správní rady představuje konfrontaci se zájmy nadace, zastupuje nadaci právě kontrolní orgán.

2.3.9 Výroční zpráva

NOZ uvádí povinnost sestavení výroční zprávy do šesti měsíců od konce účetního období. Takováto výroční zpráva musí obsahovat účetní závěrku a přehled o veškeré provedené činnosti nadace včetně zhodnocení své činnosti. Minimální obsah zprávy zahrnutí následující body

- přehled o vlastním majetku a závazcích,
- u jednotlivých nadačních darů přehled o osobách, které poskytly nadační dar v hodnotě vyšší než 10 tis. Kč,

- přehled o tom, jak byl majetek nadace použit,
- přehled o osobách, kterým byl poskytnut nadační příspěvek v hodnotě vyšší než 10 tis. Kč,
- zhodnocení, zda nadace při svém hospodaření dodržela pravidla pro poskytování nadačních příspěvků podle § 353 až 356, a přehled nákladů na vlastní správu a
- zhodnocení základních údajů roční účetní závěrky a zprávu auditora, je-li nadace povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem. [18, str. 1065]

V případě, že dárce či příjemce daru doručí nadaci žádost o zachování anonymity nadace musí anonymizovat jeho údaje ve výroční zprávě. Pokud se takovýto případ týká obdarovaného a poskytnutý příspěvek přesáhl částku 10 tis. Kč žádost o anonymitu bude schválena pouze jestli byl nadační příspěvek udělen z humanitních důvodů, tedy především z důvodů zdravotních.

2.4 Nadační fond

Nadační fond (dále jen NF) představuje další právní formu NNO spadající pod fundace. Hlavním odlišujícím znakem NF od jiných NNO v teoretické rovině je předpoklad její dočasnosti. V praktické rovině tuto podmínky ovšem nesplňují mnohé NF.

2.4.1 Základní rysy

Účel pro založení NF musí splňovat podmínku společenské nebo hospodářské užitečnosti. Na rozdíl od nadace, NF nevytváří nadační jistinu. Stejně tak u vkladů a darů není zapotřebí splnění předpokladu trvalého výnosu. Ve srovnání s nadacemi NOZ u NF neupravuje statut. Díky tomuto umožňuje NF vytvořit statut jen jako obvyklý interní předpis.

2.4.2 Vznik a založení

Jako většina právnických osob i NF vzniká dnem zápisu do veřejného tedy nadačního rejstříku. Založení NF funguje obdobně jako založení nadace. Základní dokument představuje zakládací listina nebo pořízení pro případ smrti. Na rozdíl od nadace v případě NF není zákonem vyžadována forma veřejné listiny tedy notářského zápisu. V tomto případě postačí pouze úředně ověřené podpisy zakladatelů.

2.4.3 Zakládací listina

Stejně jako u nadace, NOZ definuje v § 396 potřebné údaje, jenž by zakládací listina či pořízení pro případ smrti měl obsahovat. Jedná se o tyto údaje:

- název a sídlo NF,

- jméno zakladatele a jeho bydliště nebo sídlo,
- vymezení účelu, pro který se NF zakládá,
- údaj o výši vkladu, popřípadě o jeho nepeněžitém předmětu,
- počet členů správní rady i jména a bydliště jejích prvních členů a údaj, jakým způsobem členové správní rady za NF jednají,
- počet členů dozorčí rady i jména a bydliště jejích prvních členů, nebo jméno a bydliště prvního revizora,
- určení správce vkladů a
- podmínky pro poskytování příspěvků z majetku NF nebo vymezení okruhu činností, jež NF může vzhledem k svému účelu vykonávat.[18, str. 1070]

V názvu NF musí být ukotvena právní forma tedy slova „nadační fond“. Účel NF většinou bývá definován zeširoka a obecně vyjadřuje pouze poslání NF. Minimální hranice pro vklad zakladatele není NOZ pro NF stanovena. Akceptovatelný je peněžní i nepeněžní vklad s výjimkou, že oproti nadaci může být složen i v hotovosti a neexistuje povinnost založit pro účel vkladu samostatný bankovní účet.

2.4.4 Orgány nadačního fondu

Za statutární orgán považuje zákon u NF správní radu. Ta řídí jeho činnost a zastupuje NF na venek. Zákon neurčuje počet členu správní rady, a dokonce ani jejich funkční období. Z podstaty správní rady jakožto kolektivního orgánu ovšem vyplývá, že by měla mít přinejmenším 2 členy.

Kontrolní orgán představuje dozorčí rada nebo revizor. Rozhodnutí, která z těchto funkcí bude kontrolním orgánem v daném NF, závisí pouze na zakladateli tedy není zákonem určena žádná podmínka. Dozorčí rada by taktéž měla mít alespoň 2 členy. Délka funkčního období členu dozorčí rady také není definována. Stejně tak zákon nevymezuje volby či jmenování členů kontrolního orgánu. Pravidla pro dosazování do statutárního i kontrolního orgánu by měla upravovat zakladatelská listina stejně jako oblast pravomocí kontrolního orgánu.

2.4.5 Majetek nadačního fondu a poskytnuté příspěvky

Důvodem proč NF pořizuje majetek a shromažďuje vklady a dary není primárně jejich správa, jak je tomu u nadace, ale především spotřeba k dosažení účelu. Z toho důvodu zákon neukládá NF žádnou povinnou hodnotu majetku. Vít (2015, s. 75) poznamenává, že v praxi „řada nadačních fondů ani žádný majetek nemá a (pokud je jejich hlavní náplní poskytování

služeb) možná jej ani nikdy nezíská. “ S poskytováním služeb NF se pak pojí také nepotřebnost poskytování nadačních příspěvků. Proto mnohé NF příspěvky neposkytují a pokud ano, činí tak dle pravidel stanovených v zakladatelské listině a dalších interních předpisech, protože zákon příspěvky z majetku NF nereguluje. Případy, kdy příjemci příspěvku vzniká povinnost vrátit příspěvek, zákon taktéž nevymezuje, tudíž by měly být upraveny ve smlouvě s příjemcem příspěvku.

2.4.6 Výroční zpráva

NOZ je v úpravě NF velmi benevolentní, což by se mohlo zdát jako velká výhoda. Opak je ale pravdou. Takovýto volný přístup následně vyúsťuje v to, že NF nemá povinnost sestavovat výroční zprávu ani nemá stejná pravidla pro audit jako nadace. Jak už bylo v práci zmíněno, zákonodárci vycházeli z předpokladu, že právní forma NF je jakousi dočasnou. Praxe ale ukazuje, že NF setrvávají ve své činnosti dlouhodobě a mnohé z nich nakládají s množstvím majetku. Otázka, která vyvstává tedy je, zda by, jak to NOZ ve společných ustanoveních zmiňuje, neměla v této oblasti platit stejná pravidla pro NF jako pro nadaci.

2.5 Obecně prospěšná společnost

Rekodifikace českého práva přinesla pro obecně prospěšné společnosti (dále jen OPS) radikální změnu, respektive nenávratné zrušení úpravy pro tyto NNO. Nové OPS tedy není možné od 1. 1. 2014 zakládat, jelikož neexistuje právní základ, na kterém by mohly být založeny. Za pomyslného nástupce OPS považuje NOZ ústav, neboť NOZ zrušil zákon č. 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů (dále jen ZOPS). Na rozdíl od případu občanských sdružení, které povinně musely změnit právní formu na spolek, OPS zůstává jejich právní forma, a i nadále se řídí zrušeným ZOPS.

OPS si klade za cíl poskytovat obecně prospěšné služby⁵ za předem stanovených a pro veškeré uživatele stejných podmínek. Mimo tuto hlavní činnost může OPS vykonávat i činnost doplňkovou, kterou může dle *Pelikánové (2018, s. 37)* představovat „*nájem vlastního majetku pro podporu hlavní činnosti nebo reklamní činnost*“. Poněvadž, jak už bylo dříve zmíněno, není možné novou OPS založit, práce se dále nebude zabývat vznikem, obsahem zakládací listiny a obsahem statutu, jak je tomu u většiny ostatních forem NNO.

⁵ Pelikánová (2018, s. 37) uvádí, že *obecně prospěšná služby pro společnost může být v oblasti sportu, kultury, sociální péče, humanity, ochrany zvířat a životního prostředí apod.*

2.5.1 Orgány obecně prospěšné společnosti

Statutárním orgánem OPS je dle ZOPS ředitel. Ten řídí činnosti OPS a jedná jejím jménem. Ředitelem může být pouze bezúhonná fyzická osoba, jež má způsobilost k právním úkonům. Stejná osoba zastávající post ředitele nemůže být zároveň členem správní rady či dozorčí rady, přesto ji ZOPS opravňuje být přítomný na jednáních těchto orgánů. Ředitel vykonává svou funkci na základě smluvního poměru. Jmenuje a odvolává jej správní rada.

Správní rada sestává dle § 10 ZOPS z alespoň třech členů. Aby nedošlo k plichtě počet členů správní rady musí být vždy dělitelný třemi. Podmínka bezúhonnosti a způsobilosti k právním úkonům se opakuje i u členů tohoto orgánu. Zajímavost představuje podmínka v odst. 2 § 10 ZOPS, kdy maximálně třetina členů správní rady může být v pracovněprávním vztahu vůči dané OPS. Členství ve správní radě současně vylučuje členství v dozorčí radě. Členové správní rady jsou voleni na období tří let, a to i opakovaně, pokud to nevyvrací zakládací listina. Jednání správní rady řídí a svolává předseda, jenž je volen členy správní rady z jejich vlastních řad. Členem správní rady se stávají osoby jmenované zakladatelem, pokud není v zakládací listině uveden jiný postup. Stejně jako u dalších NNO správní rada především rozhoduje o nabytí nemovité věci, schvaluje rozpočet, řádnou a mimořádnou účetní závěrku, výroční zprávu či zakládá jinou právnickou osobu. Taktéž jmenuje a odvolává ředitele.

Kontrolní orgán OPS představuje dozorčí rada. Podmínka trojčlennosti a dělitelnosti třemi zůstává i z dozorčí rady. Taktéž dozorčí rada volí mezi sebou předsedu, který má za povinnost svolávání a řízení jednání dozorčí rady. Členové dozorčí rady jsou taktéž jmenováni zakladatelem, pokud zakládací listina nehovoří jinak. Hlavní úkoly dozorčí rady spočívají v přezkoumání řádné či mimořádné účetní závěrky, výroční zprávy, v podání zprávy o své kontrolní činnosti⁶, v dohledu nad souladem činností OPS se zákony a zakládací listinou příp. statutem. ZOPS opravňuje dozorčí radu k nahlížení do účetních knih a ustavuje povinnost dozorčí rady upozornit ředitele a správní radu v případě, že byly či jsou porušovány zákony či ustanovení zakládací listiny. Stejná povinnost se uplatňuje i v případě kdy orgány OPS používají ne hospodárné postupy⁷.

2.5.2 Podnikání

OPS má právo podnikat v tzv. hospodářské činnosti ale pouze tak, aby tím nebyla ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb. Případný zisk z doplňkové

⁶ Adresáty takovéto zprávy jsou dle ZOPS ředitel a správní rada.

⁷ Vychází z § 10 odst. 5 ZOPS, který ustanovuje, že „členové správní rady jsou povinni vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře...“

činnosti OPS musí být použit pouze k poskytování obecně prospěšných služeb, které OPS poskytuje v rámci své hlavní činnosti. Účast OPS na podnikání jiných osob je ZOPS výslovně zakázána.

2.5.3 Zrušení a zánik obecně prospěšné společnosti

OPS jako každá právnická osoba zaniká dnem výmazu z rejstříku, v tomto případě rejstříku OPS. Zániku OPS předchází zrušení, a to buď s likvidací či bez likvidace. V případě, že by chtěla OPS projít fúzí, může takto učinit pouze s další českou OPS, přeshraniční fúze je v § 7 odst. 3 ZOPS výslovně zakázána. Rozdělení OPS dle ZOPS bylo možné pouze za předpokladu vzniku nové OPS. Ten ale není možný, díky zrušené úpravě, tedy takováto možnost fúze není relevantní.

OPS se zruší pokud, uplyne doba, pro kterou byla založena, dosažením účelu OPS, rozhodnutím správní rady, dříve uvedenou vnitrostátní fúzí, rozhodnutím soudu či vyhlášením konkursu na majetek OPS. Při zrušení na základě rozhodnutí správní rady, vzniká nejvyššímu orgánu OPS povinnost oznámit toto své rozhodnutí zakladateli, a to alespoň dva měsíce přede dnem kdy by mělo dojít ke zrušení. Zakladatelem může být rozhodnutí změněno nebo zrušeno. V takovém případě zakladateli ZOPS ukládá povinnost postarat se o zajištění činnosti OPS v rozsahu, kdy OPS bude moci plnit své závazky.

Soud rozhoduje o zrušení OPS a likvidaci na základě návrhu státního orgánu, zakladatele či osoby s právním zájmem v těchto případech

- v uplynulém roce se nekonalo ani jedno zasedání správní rady obecně prospěšné společnosti,
- nebyly jmenovány orgány obecně prospěšné společnosti a dosavadním orgánům skončilo funkční období před více než rokem,
- obecně prospěšná společnost neposkytuje obecně prospěšné služby uvedené v zakládací listině po dobu delší než šest měsíců,
- provozováním doplňkové činnosti došlo v období šesti měsíců opakovaně k ohrožení kvality, rozsahu a dostupnosti obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla obecně prospěšná společnost založena,
- obecně prospěšná společnost užívá příjmů ze své činnosti a svěřeného majetku v rozporu s tímto zákonem,
- obecně prospěšná společnost porušuje ustanovení tohoto zákona. [21, str. 3555]

2.5.4 Výroční zpráva

OPS má dle ZOPS povinnost vypracovat a zveřejnit výroční zprávu do termínu stanoveného správní radou. Takto musí být uskutečněno do šesti měsíců po konci účetního období. Výroční zpráva by měla obsahovat informace o činnosti OPS a o jejím hospodaření. Výroční zpráva se pak uloží do sbírky listin ve veřejném rejstříku, a to do třiceti dní od schválení správní radou.

2.6 Společenství vlastníků jednotek

Společenství vlastníků jednotek (dále jen SVJ), dle § 1194 NOZ a následujících, představuje zvláštní druh NNO. *Dobrozemský Stejskal (2015, s. 231)* shledává odlišnost SVJ zejména v tom, že „*nevznikají na základě dobrovolného práva sdružování...tedy SVJ je způsobilé vykonávat práva a zavazuje se pouze ve věcech spojených se správou, provozem a opravami společenských částí domu.*“

2.6.1 Podnikání

NOZ v § 1194 odst. 1 výslovně zakazuje podnikání SVJ, ani přímou či nepřímou účast na podnikání, stejně tak nesmí být členem či společníkem společnosti.

2.6.2 Vznik a založení společenství vlastníků jednotek

Vznik SVJ je datován od zápisu do veřejného rejstříku. Povinný vznik SVJ zákon ustanovuje, pokud dům sestává z minimálně pěti jednotek, přičemž nejméně tři vlastní tři různé vlastníci. Mimo povinný vznik SVJ zákon umožňuje i dobrovolný vznik v případě, že se vlastníci jednotek dohodli. Ze dříve zmíněného vyplývá, že členem SVJ se stává každý, kdo je vlastníkem jednotky spadající pod určité SVJ. SVJ se zakládá schválením stanov. Obsahem stanov a jejich formou se práce nadále nezabývá.

2.6.3 Orgány společenství vlastníků jednotek

Shromáždění je nejvyšším orgánem SVJ a tvoří jej všichni vlastníci jednotek domu. Každý člen shromáždění disponuje s takovým počtem hlasů, který odpovídá velikosti podílu na společných částech domu. Pokud by byla některá jednotka vlastněna SVJ, k takovému hlasu by se nepřihlíželo. Statutárním orgánem může být výbor nebo, pokud tak stanovy určí, předseda SVJ. Povinností statutárního orgánu je svolat shromáždění minimálně jedenkrát ročně. Kompetence shromáždění jsou především následující:

- změna stanov,
- změna prohlášení o rozdělení práva k domu a pozemku na vlastnické právo k jednotkám,

- volba a odvolávání členů volených orgánů a rozhodování o výši jejich odměn,
- schválení účetní závěrky, vypořádání výsledku hospodaření a zprávy o hospodaření SVJ a správě domu, jakož i celkové výše příspěvků na správu domu pro příští období a rozhodnutí o vyúčtování nebo vypořádání nevyčerpaných příspěvků,
- schválení druhu služeb a výše záloh na jejich úhradu, jakož i způsobu rozúčtování cen služeb na jednotky,
- určení osoby, která má zajišťovat některé činnosti správy domu a pozemku, i rozhodnutí o její změně, jakož i schválení smlouvy s touto osobou a schválení změny smlouvy v ujednání o ceně nebo o rozsahu činnosti. [18, str. 1156]

Velmi zvláštní skutečností je, že shromáždění má schvalovat zprávu o hospodaření SVJ, a přitom zákon tuto zprávu nedefinuje, ani její náležitosti. Tedy se dá předpokládat, že se jedná o jakousi obdobu Výroční zprávy jako u jiných NNO. Zpráva o hospodaření ale na rozdíl od výroční zprávy nemusí být zveřejňována ve veřejném rejstříku.

2.6.4 Zrušení a zánik společenství vlastníků jednotek

Ke zrušení SVJ dochází při zániku vlastnických práv ke všem jednotkám. Zrušit SVJ lze také rozhodnutím vlastníků jednotek v případě, že SVJ vzniklo dobrovolně či pokud dojde ke snížení počtu jednotek v pod pět. SVJ zaniká výmazem z veřejného rejstříku. Na rozdíl od většiny ostatních NNO nedochází k likvidaci právnické osoby, ale veškerá práva a povinnosti SVJ přecházejí na vlastníky jednotek, a to v poměru v jakém se podílejí na společných částech domu.

2.7 Spolek

Pojem spolek zavedl NOZ od roku 2014 a tím nahradil předchozí právní úpravu občanského sdružení dle zákona č. 83/1990 Sb. o sdružování občanů. Občanská sdružení měla za povinnost do dvou let od účinnosti NOZ tedy do 1. ledna 2016 změnit název tak, aby vyhovoval nové právní úpravě, tedy na „spolek“, „zapsaný spolek“ či „z. s.“.

Právní úpravu spolků zachycují § 214 až § 302 NOZ. Tato úprava je značně dispozitivní, tedy dovoluje odchýlit se o zákonem stanovených pravidel. Volnost v takovémto rozsahu u úpravy právnických osob v NOZ je ojedinělá. Přesto definuje základní podobu spolku, od které se pak členové mohou odchýlovat. Podnikání ani výdělečná činnost nemůže být hlavní činností spolku. Při porušení této podmínky jako sankcí za nepovolené jednání soud spolek zruší.

2.7.1 Vznik a založení

Spolek zakládají tři osoby, ať už fyzické či právnické, které mají společný zájem. Tento zájem pak naplňují právě za pomoci činnosti spolku. Nikdo k účasti ve spolku nesmí být nucen ani nikomu nesmí být bráněno z něj vystoupit. Pro založení spolku je nezbytná shoda členů na stanovách spolku, což je zakládací dokument a zároveň hlavní interní směrnice kterou se spolek řídí. Ke shodě může dojít buď na členské schůzi či pouze podpisem stanov. Stanovy ani zápis z členské schůze nemusí být notářsky ověřen.

2.7.2 Stanovy

Stejně jako každý jiný zakládací dokument i stanovy musejí mít předepsanou základní formu. Povinné náležitosti stanov ustanovuje § 218 NOZ takto

- název a sídlo spolku,
- účel spolku,
- práva a povinnosti členů vůči spolku, popřípadě určení způsobu, jak jim budou práva a povinnosti vznikat,
- Určení statutárního orgánu.

Pokud provozuje spolek vedlejší činnost, vzniká mu povinnost popsat takovouto činnost ve stanovách. Tato činnost může být i podnikáním, ale veškerý zisk stejně tak jako u ostatních NNO musí být použit zpět na provoz NNO, tedy jako podpora hlavní činnosti či hospodárné využití majetku spolku např. pronájmem, zapůjčováním apod. Zákon výslovně zakazuje podnikání spolku v hlavní činnosti. Účel spolku na rozdíl od většiny ostatních NNO nemusí splňovat podmínku veřejné prospěšnosti tudíž může být založen pouze pro ochranu a uspokojování zájmů členů spolku. Vychází pak otázka, zda takováto právnická osoba má být považována za NNO, pokud nepřispívá k dosahování obecného blaha ale pouze blaha svých členů. (Vít, 2015) Pojem účel se často zaměňuje za poslání či dokonce předmět činnosti. Všechny tyto pojmy by měly být ve vzájemné shodě, ačkoliv každý je používán v jiném případě a souvislosti. Účel je zapisován do spolkového rejstříku, poslání se uvádí ve stanovách a činnost představuje úkony, které mají směřovat k dosažení účelu. Za základní právo členů spolku mimo dobrovolný vstup a výstup je také nerušení za dluhy spolku z čehož vyplývá, že spolek ručí za své závazky sám. Stanovy musejí být uloženy v sídle spolku, a to v úplném znění.

2.7.3 Orgány spolku

Za dva základní orgány spolku považuje zákon statutární a nejvyšší orgán. Mimo tyto zmiňuje zákon také kontrolní či rozhodčí komisi. Veškerou úpravu v souvislosti s orgány spolku ustanovují stanovy, tedy i názvy jednotlivých pozic a vymezení jejich působnosti.

Statutární orgán, ať už jednočlenný tedy jakýsi předseda či vícečlenný tedy výbor, především jedná jménem spolku a řídí vykonávané činnosti. Nejvyšší orgán, tedy členská schůze, se zabývá strategickým řízením spolku, tedy rozhoduje o změnách stanov, určuje zaměření činnosti, schvaluje hospodářský výsledek, hodnotí činnost členů a ostatních orgánů taktéž i rozhoduje o zrušení či přeměně spolku, přijímání či vylučování členů. Členská schůze musí být svolána alespoň 1krát ročně. Ale jak už bylo zmíněno, u spolků mají zakladatelé velmi volnou ruku, tudíž veškeré výše uvedené názvy a pravomoci jsou pouze orientační. Z NOZ vyplývá pouze povinnost stanovit statutární a nejvyšší orgán, přičemž tyto dva orgány mohou být zastoupeny orgánem jedním, či jedinou osobu. Mimo to, statutární orgán jedná jménem spolku, to musí být dle NOZ zaručeno.

Zřídit kontrolní orgán není dle NOZ pro spolek povinné. Přesto pokud takovýto orgán ve spolku působí zákon na něj pamatuje. Kontrolní orgán či kontrolní komise sestává z minimálně tří členů, je nezávislá na statutárním orgánu, dohlíží na řádné vedení spolku a vykonávání činnosti spolku v souladu se stanovami a právem. Ale obdobně jako u statutárního či nejvyššího orgánu může kontrolní orgán nést jiný název, v tom případě jsou pravomoci orgánu definovány stanovami. Ne příliš často zřizuje spolek i orgán rozhodčí komise. Ta má mít na starosti vnitřní sporné záležitosti v rámci samosprávy, tedy spory mezi spolkem a členy či jednotlivými členy.

2.7.4 Pobočný spolek

V předešlé úpravě občanských sdružení existoval institut organizační jednotky sdružení, některé měly právní subjektivitu a některé nikoli. S počátkem účinnosti NOZ byly přetransformovány právě organizační jednotky sdružení s právní subjektivitou do podoby pobočného spolku. Pobočný spolek se dá připodobnit dle Víta (2015) k pobočce obchodní společnosti. Oproti pobočkám má ale pobočný spolek vlastní právní osobnost i své vlastní IČ. NOZ ale stanovuje podmínku a to, že takováto právní osobnost pobočného spolku je odvozena od hlavního spolku. Tedy práva a povinnosti pobočného spolku vycházejí pouze ze stanov hlavního spolku. Takovéto vymezení musí být uveřejněno ve spolkovém rejstříku, aby bylo známo třetím osobám o určitých omezeních pobočného spolku. Jako příklad uvádí Vít (2015) povinnost vyžádání podpisu předsedy hlavního spolu pro jakákoliv právní jednání pobočného

spolku. Provázanost pobočného a hlavního spolku se navíc umocňuje faktem, že v případě zrušení hlavního spolku se ruší i všechny pobočné spolky.

Pro rychlejší a snadnější identifikaci pobočného spolku ke spolku hlavnímu NOZ vymezuje v § 228 odst. 2 že „*název pobočného spolku musí obsahovat příznačný prvek názvu hlavního spolku a vyjádřit jeho vlastnost pobočného spolku.*“ V praxi se tedy můžeme setkat i s názvy: Pobočný spolek Svazu branně-technických sportů Moravská Třebová nebo Svaz branně-technických sportů Vojkovice, p.s., přičemž hlavní spolek vystupuje pod názvem Svaz branně-technických sportů České republiky, z.s.

Jako u všech právnických osob i u pobočného spolku je vznik svázán se zápisem do veřejného rejstříku. V mezidobí mezi založením a vznikem pak veškerá právní jednání pobočného spolku spadají do pravomocí hlavního spolku. Následně po zápisu do spolkového rejstříku ručí hlavní spolek za dluhy spolku pobočného jen do výše a rozsahu vyhrazeného stanovami. Pokud stanovy vůbec nezmiňují ručení hlavního spolku za dluhy pobočného spolku, hlavní spolek nemá povinnost ručit.

Pobočný spolek má povinnost vést záznamy o svém hospodaření samostatně a nezávisle na hlavní spolku. Stejně tak za sebe podává přiznání k daním.

2.8 Odborová organizace

Dle NOZ přesněji § 3025 odst. 1 se *ustanovení tohoto zákona o právnických osobách a spolku se použijí na odborové organizace a organizace zaměstnavatelů přiměřeně jen v tom rozsahu, v jakém to neodporuje jejich povaze zástupců zaměstnanců a zaměstnavatelů podle mezinárodních smluv, kterými je Česká republika vázána a které upravují svobodu sdružování a ochranu práva svobodně se sdružovat.* Z toho důvodu se práce již blíže tímto druhem NNO nebude zabýrat.

2.9 Ústav

NOZ s mnoha změnami v oblasti NNO přináší novou právní formu v podobě ústavu. Tento má nahrazovat právní formu OPS. Přesto NOZ definuje úpravu ústavu velice sporadicky v porovnání s úpravou legislativy OPS a odkazuje v § 418 na ustanovení o nadacích a zároveň vylučuje ustanovení o nadačním jmění a nadačním kapitálu. Z výše uvedeného vyplývá, že oblasti, jež nejsou řešeny výslovně pro ústav se řídí ustanoveními o nadacích. Hlavní odlišovacím znakem oproti většiny ostatních NNO je podnikání. Ústav může podnikat i v hlavní činnosti, pokud je to v souladu s jeho účelem. Případný zisk z podnikatelské činnosti podle Pelikánové (2018) musí být použit pouze k podpoře činnosti pro kterou byl založen.

2.9.1 Základní rysy

Za ústav je považována právnická osoba, která se zřizuje za účelem provozování činnosti společensky či hospodářsky užitečné. Výsledky činnosti ústavu podle § 402 NOZ mají být každému rovnocenně dostupné za předem stanovených podmínek. Totéž prohlášení uváděl i ZOPS a zprvu by z něj mohlo vyplývat, že činnost ústavu by měla být dostupná každému a za stejných podmínek. V praxi ovšem takovýto předpoklad není možný, právnická osoba se zaměřuje ve své činnosti na určitou cílovou skupinu či stanovuje podmínky pro přístup k výsledkům činnosti. Za příklad uvádí Vít (2015) činnosti sloužící osobám s fyzickými postiženími různých druhů a jako podmínku pro přístup k výsledkům činnosti pak provádění činnosti bezplatně osobám ve hmotné nouzi a za úplatu osobám ostatní. Takovéto podmínky nesmí mít diskriminační charakter např. poskytování činností pouze pro bílé heterosexuální muže bez zjevného odůvodnění.

2.9.2 Vznik a založení

Podobnost ústavu a nadace se projevuje už v otázce založení. Ústav se zakládá obdobně jako nadace zakládací listinou nebo pořízením pro případ smrti. NOZ nedefinuje, zda zakládací dokument musí či nemusí být notářský ověřen, tedy dle úpravy nadací by tomu tak být mělo. O změnách zakládacího dokumentu jakož i o trvání ústavu rozhoduje zakladatel. Pakliže zakladatel nemůže rozhodovat (tedy při pořízení pro případ smrti) tato práva přecházejí na osobu určenou v zakládacím dokumentu, a to v rozsahu tamtéž uvedeném. Pokud nelze použít dříve uvedený postup, práva přecházejí na správní radu, přičemž její rozhodnutí musejí být předem schváleny soudem. Podle Víta (2015) v praxi proto často zakladatel v zakladatelském dokumentu již stanovuje svého „dědice“ ve smyslu spíše zástupce, poněvadž práva zakladatele nemohou být součástí dědictví, nejedná se totiž o práva majetkové povahy. Za vznik ústavu se jako u jiných NNO považuje zápis do rejstříku, v tomto případě do rejstříku ústavů.

2.9.3 Zakládací listina

Otázka zřízení orgánu dozorčí rady nebo revizora spadá plně do kompetence zakladatele tedy zakládacího dokumentu stejně tak jako počet členů rady apod. Následující výčet zachycuje povinné náležitosti zakladatelského dokumentu ústavu dle §405 odst. 1 NOZ:

- název ústavu a jeho sídlo,
- účel ústavu vymezením předmětu jeho činnosti, popřípadě i předmět jeho podnikání,
- údaj o výši vkladu, popřípadě o jeho nepeněžitém předmětu,

- počet členů správní rady i jména a bydliště jejích prvních členů a
- podrobnosti o vnitřní organizaci ústavu, nevyhradí-li se její úprava statutu ústavu.

Součástí názvu ústavu musí být slova „zapsaný ústav“ či zkratka „z.ú“. V souvislosti s účelem ústavu se postupuje podobně jako u spolku tedy vyvstává otázka, zda považovat za účel poslání ústavu či jednotlivé jím vykonávané činnosti, tedy i podnikatelské. NOZ nevymezuje ani minimální výši vkladu zakladatele.

2.9.4 Statut ústavu

Povinnost pro vydání statutu pro ústav taktéž oproti nadaci není stanovena. Pokud by přece jen byl správní radou vydán, upravuje vnitřní organizační soustavu a podrobnosti o činnosti ústavu. Musí být v souladu se zakladatelským dokumentem, řídit se zákonem a zveřejněn ve sbírce listin u rejstříkového soudu.

2.9.5 Orgány ústavu

Výjimku u ústavu představuje statutární orgán. Tím není kupodivu správní rada, ale ředitel.⁸ Ten řídí činnost a jedná jménem ústavu. Ředitele volí a případně odvolává správní rada. Z toho vyplývá, že stejná osoba, která je ředitelem nemůže být zároveň členem správní rady případně dozorčí rady nebo revizorem.

Mimo ředitele ustanovuje NOZ ještě jeden orgán, a to správní rada. Ta se zřizuje za účelem dohledu na výkon působnosti ředitele, schvaluje rozpočet, řádnou a mimořádnou účetní závěrku, výroční zprávu. Dohled na výkon působnosti ovšem neznamená, že by ředitel musel slepě vykonávat úkoly jemu zadané správní radou. Stále je zapotřebí zachovat rozdělení pravomocí na operativní a strategické úrovni. Pokud nestanoví zakladatelský dokument jinak, zákon považuje za funkční období člena správní rady tři roky. Členy správní rady volí a odvolává zakladatel. Pokud toto není možné, práva přecházení na dozorčí radu. Pokud není ustanovena dozorčí rada volí a odvolává své členy sama správní rada. U posledního případu pak může být člen správní rady zvolen pouze na dvě funkční období. Pravidla pro způsobilost, důvod a způsob odvolání člena správní rady je totožné jako u nadace.

Velmi problematicky zákon ustanovuje odměny členům orgánů ústavu. Dle Víta (2015) jako nejvhodnější cestu v této problematice představuje ustanovení v zakládacím dokumentu.

⁸ Zajímavostí u orgánu ředitele je, že není ustanoven v zakládacím dokumentu. Tedy v praktické rovině musí být ředitel zvolen na prvním zasedání správní rady tedy po založení ale ještě před vznikem, neboť statutární orgán musí být uveden v návrhu na zapsání do rejstříku.

Tedy minimálně stanovení, kdo určí odměnu řediteli. Pokud takto není učiněno, náleží řediteli odměna v obvyklé výši, a to je velmi sporné. Stejně tak pokud zakládací dokument jasně nestanoví odměnu členů správní rady, považuje se funkce za čestnou tzn. bezplatnou.

2.10 *Zájmové sdružení právnických osob*

Ze změny občanského práva vyplynula také změna v oblasti zájmových sdružení právnických osob (dále jen ZSPO). U ZSPO se postupuje podobně jako u OPS, tedy ze zrušeného zákona. V tomto případě se jedná o zákon č. 40/1964 Sb. občanský zákoník, přesněji § 20f až 20k. Tedy z podstaty zrušené úpravy této NNO není možné nová ZSPO založit.

Stejně jako u bývalých občanských sdružení NOZ umožňuje přeměnu na spolek. Úprava takovéto přeměny je velmi nedostatečná, chybí základní vymezení, jako kdo přeměny schvaluje, provádí apod. V současnosti v praxi je možné setkat se s takovými NNO velmi sporadicky.⁹ Z toho důvodu se práce dále touto NNO nezabývá.

2.11 *Politická strana a hnutí*

Právní úprava politických stran a hnutí (dále jen strany) se velmi odlišuje od ostatních NNO. Strany upravuje zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích.

2.11.1 *Vznik a zánik strany*

Strana vzniká registrací u Ministerstva vnitra České republiky, a to na základě návrhu na registraci. Ten musí podat přípravný výbor sestávající nejméně ze tří členů. Součástí návrhu na registraci musí být petice alespoň 1 000 občanů požadujících vznik strany s uvedením jejich jmen, příjmení, dat narození a bydlišť. Další potřebný dokument pro registraci představují stanovy či organizační řád, který má zákonem jasně danou strukturu. Název strany nesmí být podobný či zaměnitelný s jinou stranou. Pokud návrh splňuje všechny náležitosti, ministerstvo provede registraci zápisem strany do veřejného rejstříku přesněji do rejstříku stran a hnutí. Stejně tak strana zaniká výmazem z rejstříku.

2.11.2 *Zrušení a pozastavení činnosti strany*

Stranu lze zrušit, na základě vlastního rozhodnutí nejvyššího orgánu strany např. rozpuštěním, sloučením s jinou stranou či přeměnou na spolek nebo rozhodnutím soudu o rozpuštění, zrušení, pozastavení činnosti a znovuoobnovení činnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Návrh pro takovýto úkon podává vláda či prezident a to do 30 dní od doručení

⁹ Dle webu veřejného rejstříku a sbírky listin funguje v ČR 48 ZSPO.

podnětu. Rozpustit nebo pozastavit činnost strany dle *zákona o sdružování v politických stranách* nelze v době mezi vyhlášením *celostátních voleb do Poslanecké sněmovny, Senátu, Evropského parlamentu, zastupitelstev měst a obcí a zastupitelstev vyšších územních samosprávných celků nebo volby prezidenta a* do deseti dnů po ukončení takovýchto voleb.

2.11.3 *Orgány strany*

Struktura a orgány řízení strany jasně udávají stanovy, jež jsou součástí návrhu na registraci. Povětšinou nejvyšším orgánem strany bývá sjezd strany. Tento sjezd má na starosti volbu vedení strany, tedy předsedu a místopředsedy. Osoby v nejužším vedení strany prakticky, řídí stranu a zastupují ji v právních jednáních. Ač by se mohlo zdát, že předseda z definice své funkce představuje statutární orgán, ve skutečnosti je statutárním orgánem strany výkonná rada nebo ústřední výbor. Nutno podotknout, že členem výkonné rady je mimo jiné i předseda strany. Straně také vzniká povinnost zřízení kontrolní či revizní komisi, jež kontroluje hospodaření strany.

Dle Dobrozemského Stejskala (2015) fungují, zejména větší strany v několika stupních. Základní stupeň řízení funguje v podobě místních organizací. Ty taktéž svolávají místní konference, kde volí místní předsednictvo, místní výbory či rady, přičemž místní konference je nejvyšším orgánem místní úrovně strany. Tedy dle dříve zmíněného modelu jsou řízeny všechny úrovně strany. Na vyšším stupni strany bývají zakládány oblastní, okresní, regionální či krajské organizace. Vyšší úroveň je organizována naprosto identicky jako předešlá tedy zřizují se předsednictva, výbory, svolává se konference, na níž se volí zástupci, jež vedou tento stupeň strany. A konečně nejvyšší stupeň vedení strany představuje národní úroveň. Sjezd strany, jež je nejvyšším orgánem, volí celostátní orgány jako předsedu, místopředsedu, předsednictvo, revizní komisi či ústřední kontrolní komisi.¹⁰

2.11.4 *Hospodaření stran*

Strany ručí za své závazky celým svým majetkem. Zákon výslovně zakazuje podnikání politických stran. Stejně tak je zákon velmi přísný v otázce zakládání obchodních společností či družstev. Strana tak, dle § 17 odst. 3 zákona o politických stranách, může založit pouze obchodní společnost s následujícími předměty činnosti:

- provozování vydavatelství, nakladatelství, tiskáren, rozhlasového nebo televizního vysílání,

¹⁰ Dobrozemský (2015) str. 230

- publikační a propagační činnost,
- pořádání kulturních, společenských, sportovních, rekreačních, vzdělávacích a politických akcí, nebo
- výroba a prodej předmětů propagujících program a činnost příslušné strany a hnutí.

Dále tentýž zákon vymezuje pojem politický institut, jenž definuje jako *právníckou osobu, jejímž hlavním předmětem činnosti je výzkumná, publikační, vzdělávací nebo kulturní činnost v oblasti rozvoje demokracie, právního státu, pluralismu a ochrany základních lidských práv, rozvoje občanské společnosti a společenské soudržnosti, podpory aktivní účasti občanů na veřejném životě, zlepšení kvality politické kultury a veřejné diskuse, nebo přispívání k mezinárodnímu porozumění a spolupráci*. Přičemž strana může být členem takového institutu. Politický institut nemůže provádět činnost školy, vysoké školy nebo školského zařízení. Případné příspěvky na podporu takovýchto institutů nemohou být použity pro financování volební kampaně strany či kandidátu včetně nezávislých.

Strana tedy získává finanční prostředky především z členských příspěvků. Mimo to může strana financovat svou činnost z plateb státu, a to dle počtu získaných poslaneckých mandátů. N konečně nemalý zdroj financování stran představují dary.

2.12 Registrovaná církev a náboženská společnost

Definice církve a náboženské společnosti vymezuje *zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů ve znění pozdější přepisů* (dále jen zákon o církvích) v § 3 a to jako „dobrovolné společenství osob s vlastní strukturou, orgány, vnitřními předpisy, náboženskými obřady a projevy víry, založené za účelem vyznávání určité náboženské víry, ať veřejně nebo soukromě, a zejména s tím spojeného shromažďování, bohoslužby, vyučování, duchovní služby a případně obecně prospěšné činnosti“. Zákon o církvích neudává rozdílná pravidla pro církve a pro náboženské společnosti z toho důvodu bude v práci nadále používán pouze pojem církev.

2.12.1 Vznik církve

Církev vzniká při dobrovolném sdružování fyzických osob a v případě, že samostatně rozhoduje o záležitostech v souvislosti s vyznáním víry, organizací náboženského společenství či vytváření určených institucí. Církev se, taktéž nezávisle na státu a jeho orgánech, spravuje

ve všech oblastech, zejména tedy při založení a zrušení svých orgánů, určování svých duchovních a ukončování jejich pozic nebo zakládání a rušení církevních a jiných institucí.¹¹

Vznik církve je podmíněn podáním návrhu na registraci a návrhu na přiznání oprávnění registrované církve k výkonu zvláštních práv. Návrh na registraci podává přípravný výbor složený alespoň ze třech k právním úkonům způsobilých fyzických osob starších 18-ti let, které jsou zároveň občany České Republiky (dále jen ČR) či cizinci s trvalým pobytem v ČR. Návrh na registraci musí být podepsán členy přípravného výboru a musí být úředně ověřen. Návrh na registraci musí obsahovat přinejmenším následující atributy

- základní charakteristika církve, učení a poslání,
- zápis o založení církve na území ČR,
- originální podpisy minimálně 300 zletilých občanů ČR nebo cizinců s trvalým pobytem v ČR, stvrzující, že se tyto osoby hlásí k dané církvi, včetně jejich osobních údajů,
- základní dokument. [2, str. 228-229]

2.12.2 Podnikání

V souvislosti s podnikáním může církev podnikat ve své doplňkové činnosti. V tomto případě musí zakládací dokument obsahovat daný předmět podnikání.¹²

2.12.3 Zvláštní práva církví

Církev disponují s velmi zvláštními a jedinečnými právy mezi něž patří vyučování náboženství na státních školách, pověřování duchovních osob do ozbrojených sil ČR, konání obřadů, zřizování církevních škol či mlčenlivost v souvislosti se zpovědním tajemstvím. Tyto výhody ovšem nepřísluší každé církvi automaticky. O tato zvláštní práva musí církev zažádat návrhem na přiznání oprávnění k výkonu zvláštních práv. Podmínky pro schválení takového návrhu zachycuje § 11 zákona o církvích. Aby bylo oprávnění schváleno musí církev

- existovat dle zákon o církvích nepřetržitě ke dni podání návrhu nejméně 10 let,
- každoročně zveřejňovala výroční zprávy o činnosti za kalendářní rok, a to po dobu 10 let před podáním návrhu,
- plnit řádně závazky vůči státu i třetím osobám,
- být bezúhonná.

¹¹ § 4 zákona o církvích

¹² § 26 odst. 4 zákona o církvích

2.12.4 Zánik a zrušení církve

Církev zaniká zrušením registrace u Ministerstva kultury ČR. Ke zrušení registrace může dojít několika způsoby. Prvním je na základě žádosti podané orgánem příslušné církve či orgánu Svazu církví. Druhý způsob zrušení církve představuje konkurz či insolvenční řízení. Porušením právního řádu ČR taktéž dochází k zahájení správního řízení ke zrušení registrace. Konečně také pokud ministerstvo zjistí neexistenci řídícího či statutárního orgánu po dobu dvou let. Po zrušení církve musí dle zákona následovat likvidace. Podstatné ovšem je, že likvidací církve dochází zároveň k likvidaci každé evidované církevní právnické osoby zřízené danou církví.

2.13 Veřejná výzkumná instituce

Veřejnou výzkumnou institucí (dále jen VVI) je právnická osoba, přičemž její hlavní činností je výzkum. Výzkum v hlavní činnosti VVI je podporován z veřejných prostředků. Zřizovatelem VVI může být dle zákona č. 341/2005 Sb. zákona o veřejných výzkumných institucích (dále jen zákon o VVI) územní samosprávný celek nebo ČR v zastoupení určitým ministerstvem, ústředním orgánem státní správy či Akademií věd ČR jako organizační složky státu.

2.13.1 Vznik a založení

VVI vzniká vydáním zřizovací listiny zřizovatelem, a to i v případě vzniku splynutím nebo rozdělením. Zřizovací listina musí dle § 2 zákona o VVI obsahovat přinejmenším tyto údaje:

- označení a sídlo, pokud je zřizovatelem organizační složky státu nebo název a identifikační číslo osoby, pokud VVI zřizuje územní samosprávný celek,
- název a sídlo VVI,
- v případě zřízení VVI na dobu určitou musí být tato doba vymezena,
- účel, na jehož základě je vykonávaná hlavní činnost VVI,
- předmět, podmínky a rozsah činností, které nejsou výzkumem nebo jeho infrastrukturou,
- popis majetku, který má být vložen do VVI a jeho ocenění v účetních cenách stejně tak jako určení závazků souvisejících s vloženým majetkem a jejich přechodem do VVI,
- stanovení základní organizační struktury VVI,

- pokud je zakládána VVI rozdělením, zřizovací listina musí určovat kteří zaměstnanci se stávají zaměstnanci VVI.

Na základě zřizovací listiny složí také zřizovatel majetek do nově vznikající VVI, případně převede závazek související s vkládaným majetkem, takový závazek může dosahovat nejvýše 20 % z celkového vkládaného majetku. VVI vzniká tak jako ostatní NNO zápisem do veřejného rejstříku, v tomto případě rejstříku VVI. Návrh na zápis do rejstříku VVI podává zřizovatel na Ministerstvu školství, mládeže a tělovýchovy u něhož je veden, spolu s uvedením dne, kdy by mělo k zápisu dojít. V případě, že vzniká VVI splynutím či rozdělením podává se návrh na zápis nové VVI společně s návrhem na výmaz již existující či existujících VVI.

2.13.2 *Orgány*

Podle § 16 zákona o VVI „jsou orgány VVI ředitel, rada instituce a dozorčí rada“. Stejná osoba zastávající funkci ředitele nebo člena rady nemůže být zároveň členem dozorčí rady. Zákon vymezuje, že proto, aby se mohla rada instituce a dozorčí rada usnášet, musí být přítomna nadpoloviční většina jejich členů. Zvláštním a specifickým u orgánů VVI je zákonem stanovená povinnost mlčenlivosti o všech skutečnostech se kterými přijde do styku v souvislosti s výkonem funkce orgánu VVI.

Ředitel VVI je statutárním orgánem VVI. Taktéž ručí za řádné vedení účetnictví. Ředitel předkládá radě instituce a dozorčí radě výroční zprávu. Takto již schválenou výroční zprávu předává zřizovateli. Také předkládá poskytovateli návrhy projektů výzkumu a vývoje. Předkládá radě instituce návrhy na veškeré změny rozpočtu VVI. Ředitel je jmenován zřizovatelem na návrh rady instituce na základě výběrové řízení. Zvláštností k funkci ředitele představuje zákonem výslovně zakázané působení osoby ředitele v řídicích nebo kontrolních orgánech právnických osob, jež provozují podnikání ve stejné činnosti, jakou vykonává VVI. Velmi striktně se zákon vyslovuje taktéž u vedlejší činnosti ředitele, která musí být písemně odsouhlasena se zřizovatelem. Ředitel je dosahován do své funkce na dobu 5ti let s možností nanejvýš jednoho opakování svého mandátu.

Rada instituce je složena z předsedy, místopředsedy a jednotlivých členů rady instituce. Předseda i místopředseda jsou voleni radou instituce. Hlavními úkoly rady instituce je dbát na zachovávání účelu VVI a na její řádné hospodaření. Vymezuje směr ubírání se VVI a její rozvoj. Schvaluje rozpočet VVI a má také na starosti střednědobý výhled rozpočtu. Rada instituce schvaluje vnitřní předpisy jako svůj „volební řád, jednací řád, organizační řád, vnitřní mzdový předpis a další předpisy“ uvedené v § 20 odst. 1 zákona o VVI. Rada instituce je

minimálně 5ti členná a maximálně 15ti členná. Členem rady instituce se může stát zaměstnanec dané VVI ale také zde musí figurovat tzv. externí člen. V tomto případě se jedná o odborníka z jiné právnické osoby či organizační složky státu která se také zabývá výzkumem, ale může se i jednat o uživatele výsledku výzkumu. Alespoň jedna třetina rady instituce musí být tvořena externími členy, nanejvýš však jedna polovina. Stát se takovýmto externím členem může osoba pouze na základě jmenování jinou výzkumnou organizací. Ostatní členové jsou voleni za rovných podmínek, přímo a s tajným hlasováním vědeckých pracovníků¹³ dané VVI. Funkční období členů rady instituce je 5 let s možností neomezeného opakování. Může dojít i k situaci, kdy bude odvolána celá rada instituce, a to v případě, kdy se po dobu 6ti měsíců nekoná jediné její zasedání.

Dozorčí rada má ve VVI podobné postavení jako v jiných NNO tedy dohlíží na činnost organizace, mohou kdykoliv nahlížet do účetnictví, vyjadřuje se k výroční zprávě, ale také předkládá alespoň jedenkrát ročně zprávu o své činnosti. Funkčním obdobím člena dozorčí rady je taktéž jako v případě ředitele 5 let s možností vykonávání této funkce na 2 po sobě jdoucí období. Dozorčí rada sestává z alespoň 5ti a nanejvýš ze 7mi členů.

2.13.3 Podnikání

Zákon o VVI se k možnosti podnikání VVI vyjadřuje v § 21 odst. 2 kdy umožňuje VVI podnikat v jiné činnosti mimo činnost hospodářskou. Podobně jako OPS musí vést VVI ostatní činnosti odděleně od hlavní činnosti. VVI může zakládat jiné právnické osoby ale s omezeními uvedenými v § 28 odst. 8 písm. c) kde je výslovně zakázáno stát se společníkem veřejné obchodní společnosti či komplementářem komanditní společnosti. Do takovýchto založených právnických osob není možné vkládat prostředky v podobě poskytnutých podpor a dotací do VVI. Zákon také striktně zakazuje, aby založením takovéto právnické osoby a jejím podporováním došlo k ohrožení hlavní činnosti VVI.

2.13.4 Výroční zpráva

VVI má ze zákona o VVI povinnost vždy sestavovat výroční zprávu. Náležitosti výroční zprávy VVI vycházejí z § 30 odst. 4 zákona o VVI a zachycují je následující body:

- složení orgánů VVI a popis jejich činnosti či popis o provedených změn,
- popis provedených změn ve zřizovací listině,
- zhodnocení hlavní činnosti,

¹³ Dle § 18 odst. 6 zákona o VVI jsou za výzkumné pracovníky VVI považováni zaměstnanci VVI, kteří pracují ve výzkumu a vývoji nebo tyto činnosti řídí.

- zhodnocení dalších a jiných činností,
- informace o opatřeních k odstranění nedostatků v hospodaření a zprávu, jak byla splněna opatření k odstranění nedostatků uložená v předchozím roce,
- stanoviska dozorčí rady,
- další skutečnosti požadované obecnými náležitostmi dle zákona o účetnictví.

2.13.5 Zrušení a zánik veřejně výzkumné instituce

Zániku VVI musí předcházet zrušení buďto s likvidací či bez ní. VVI se ruší rozhodnutím zřizovatele s likvidací, sloučením, splynutím nebo rozdělením. V případě zřízení VVI na dobu určitou také uplynutím doby, na níž vznikla. Další možností je dosažení jejího účelu či rozhodnutím soudu.

2.14 Školská právnická osoba

Školská právnická osoba (dále jen ŠPO) je zřízena za účelem činnosti vzdělávání a školských služeb. ŠPO ustanovuje zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen školský zákon).

2.14.1 Vznik a zřízení školské právnické osoby

Zřídit může ŠPO ministerstvo, kraj, obec či svazek obcí ale také jiná právnická osoba a fyzická osoba. ŠPO se zřizuje na základě zřizovací listiny. Školský zákon umožňuje zřídit ŠPO více než jedním zřizovatelem. V takovémto případě je ŠPO zřizována zřizovatelskou smlouvou. ŠPO vzniká zápisem do rejstříku ŠPO. V případě ŠPO disponuje zřizovatel s větším množstvím pravomocí než u jiných NNO. Kupříkladu mimo jiné jmenuje a odvolává ředitele ŠPO, taktéž stanovuje jeho platové či mzdové ohodnocení.

2.14.2 Orgány školské právnické osoby

Orgány ŠPO představuje funkce ředitele a rady. Ředitel je, jak by se dalo předpokládat statutárním orgánem ŠPO. Pokud je ŠPO zřízena ministerstvem, krajem, obcí či svazkem obcí odpovídá se ředitel přímo zřizovateli. Pokud ŠPO zřídila jiná právnická nebo fyzická osoba ředitel se odpovídá radě.

Rada představuje orgán, který mimo mnoho jiného dbá na plnění účelu ŠPO a na jejím řádném hospodaření. Specifický je také fakt že rozhoduje o tom, zda ŠPO bude vykonávat doplňkovou činnost a v jakém rozsahu, co bude jejím předmětem a za jakých podmínek. Rada sestává z nejméně 3 a nanejvýš 15ti členů. Členové rady zastávají svou funkci po dobu 5ti let.

2.14.3 Podnikání

ŠPO může podnikat v doplňkové činnosti. Podmínkou pro podnikání v doplňkové činnosti je, že musí navazovat na činnost hlavní nebo sloužit k účelu využití odbornosti zaměstnanců a majetku. Způsob provozování doplňkové činnosti nesmí ohrozit kvalitu, rozsah ani dostupnost hlavní činnosti. Ztráta vzniklá v doplňkové činnosti musí být do konce následujícího roku vyrovnána. Není-li možné tuto podmínku splnit musí ŠPO přistoupit k ukončení takového doplňkové činnosti.

2.14.4 Zrušení a zánik školské právnické osoby

ŠPO lze zrušit jen za předpokladů uvedených v § 12 odst. 3 školského zákona z nichž nejvýznamnější jsou:

- rozhodnutím o zrušení ŠPO (dnem v rozhodnutí, dnem přijetí rozhodnutí),
- rozhodnutím nebo smlouvou o sloučení, splynutí nebo rozdělení,
- uplynutím doby, na niž byla ŠPO zřízena,
- rozhodnutí, kterým došlo k výmazu poslední školy nebo školského zařízení, jehož činnost ŠPO vykonávala, z rejstříku škol a školských zařízení,
- zamítnutím insolvenčního návrhu nebo konkurzu z důvodu nedostatku majetku,
- rozhodnutím soudu o zrušení ŠPO.

2.15 Honební společenstvo

Honební společenstvo (dále jen HS) je právnickou osobou vykonávající právo myslivosti. HS je ustanoveno zákonem č. 449/2001 o myslivosti Sb., ve znění pozdějších předpisů. Zákon o myslivosti výslovně zakazuje HS podnikat, nemůže se ani účastnit na podnikání jiných osob či zřizovat organizační složky.

2.15.1 Založení a vznik honebního společenstva

HS zakládají vlastníci a spoluvlastníci honebních pozemků. Založení a vzniku HS předchází návrh na registraci HS sestavený přípravným výborem. Takovýto návrh na registraci musí obsahovat zápis ze zasedání valné hromady, připojeny musejí být stanovy HS, zásahy hospodaření a další náležitosti jež zmiňuje zákon o myslivosti v § 19 odst. 6. Takový návrh je podáván příslušnému orgánu státní správy myslivosti a ten následně HS zapíše do rejstříku HS což je považováno za den vzniku HS.

2.15.2 *Orgány honebního společenstva*

Valná hromada je nejvyšším orgánem HS. Mezi hlavní činnost valné hromady HS patří skutečnosti uvedené v § 21 odst. 1 zákona o myslivosti a jde především o:

- volbu a odvolávání honebního starosty, honebního místostarosty a ostatních členů honebního výboru,
- schvalování návrhů o finančním hospodaření a o použití čistého výtěžku,
- rozhodování o způsobu využití společenstevní honitby, uzavření, změny nebo vypovězení smlouvy o nájmu honitby,
- rozhodování o změně stanov,
- rozhodování o přijetí vlastníka honebních pozemků, které se stávají součástí honitby za člena HS.

Valná hromada se svolává jedenkrát ročně honebním starostou. Hlasovací práva se odvíjejí od výměr honebních pozemků vlastněných v honitbě. Každý započatý hektar pozemku připadající do honitby se rovná jednomu hlasu při hlasování. Valná hromada se může usnášet, pokud je přítomna přinejmenším polovina hlasů. Zvláštností je pravidlo, které *zákon o myslivosti* ustanovuje v § 22 odst. 4 „*Nesejde-li se potřebný počet hlasů po uplynutí jedné hodiny od stanoveného počátku valné hromady, může se valná hromada platně usnášet za jakéhokoli počtu hlasů přítomných členů.*“

Dalším orgánem HS je honební starosta. Honební starosta reprezentuje HS a je volen na 10 let. Povinností honebního starosty je vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře.

Zákon o myslivosti stanovuje, že pokud počet člena HS přesáhne 10 osob má HS povinnost vytvořit honební výbor sestávající z honebního starosty, honebního místostarosty a alespoň jednoho člena HS, nanejvýše 5ti členů HS.

2.15.3 *Majetek honebního společenstva*

HS zodpovídá za své závazky celým svým majetkem a zároveň členové HS garantují za závazky HS. Mezi příjmy HS se mimo jiných řadí příjmy z využívání společenstevní honitby, příjmy z nájmu společenstevní honitby, dary, dědictví, půjčky, úvěry, úroky a další.

2.15.1 *Zrušení a zánik honebního společenstva*

HS lze zrušit pouze jako důsledek likvidace HS, tedy majetek a závazky HS nemohou přecházet na jiné osoby pouze v případě rozdělení, sloučení nebo konkurzu. K zániku HS dochází po vymazání z rejstříku HS.

3 Základní a odlišná ustanovení v účetnictví nestátních neziskových organizacích

Základním kamenem pro správné vedení účetnictví v NNO a vykazování ekonomických skutečností jsou tři právní předpisy a to zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ), vyhláška č. 504/2002 a České účetní standardy (dále jen ČÚS) č. 401 až 414.

Jak definuje *Pelikánová (2018) účetnictví je uspořádaným systémem evidence s určitými vesměs obecně platnými normami a definovanými pravidly*. Informace vycházející z účetnictví musejí poskytovat věrný, úplný, správný a poctivý obraz skutečností. [8, str. 59]

3.1 Základní informace

Ze ZoÚ vyplývají zásady, kterými se má vyznačovat vedení každého účetnictví nejen u právnických osob zřízených za účelem dosažení zisku ale i u NNO. Mezi hlavní takové zásady patří:

- zásada věrného a poctivého zobrazení,
- zásada účetní jednotky,
- zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech,
- zásada aktuálního principu,
- zásada bilanční kontinuity,
- zásada oceňování v historických cenách,
- zásada opatrnosti. [8, str. 59]

3.1.1 Kategorizace účetních jednotek

S účinností od roku 2016 rozlišuje ZoÚ do čtyřech kategorií ÚJ dle tří kritérií. Tuto klasifikaci zachycuje Tab. 3.1.

Tab. 3.1 Kategorie účetních jednotek

Kategorie ÚJ	Celková netto aktiva	Celkový čistý obrat	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	do 9 mil. Kč	do 18 mil. Kč	do 10
Malá	od 9 do 100 mil. Kč	od 18 do 200 mil. Kč	od 10 do 50
Střední	od 10 do 500 mil. Kč	od 200 mil. do 1 mld. Kč	od 50 do 250
Velká	nad 500 mil. Kč	nad 1 mld. Kč	nad 250

Zdroj: § 1b odst. 1 až 4 zákona o účetnictví, vlastní zpracování

K rozhodování, do jaké kategorie ÚJ spadá, dochází k rozvahovému dni. V případě, že ÚJ překročí dvě ze tří kritérií uvedených výše v Tab. 3.1 stává se takovouto ÚJ a musí

vykazovat k rozvahovému dni dle svých nových povinností. Hlavním důvodem pro zavedení kategorizace ÚJ byla snaha o to, aby povinnosti ÚJ odpovídaly jejich velikosti. Mezi takovéto povinnosti patří zejména administrativní zátěž v oblasti zveřejňování a vykazování ekonomických informací. Z toho důvodu jsou některé kategorie ÚJ osvobozeny od následujících povinností:

- sestavování přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích u malých a mikro ÚJ,
- ověření účetní závěrky auditorem u malých a mikro účetních jednotek, které nemají tuto povinnost danou jiným zákonem,
- sestavování účetní závěrky v plném rozsahu u malých a mikro ÚJ
- zveřejňování výkazu zisku a ztráty u malých a mikro ÚJ,
- oceňování reálnou hodnotou u mikro účetních jednotek,
- sestavování a zveřejňování výroční zprávy u malých a mikro ÚJ,
- uvádění některých nefinančních informací jako předpokládaný vývoj společnosti, výzkum a vývoj apod u středních ÚJ. [8, str. 61]

Nutno podotknout, že drtivá většina NNO spadá do kategorie malých a mikro účetních jednotek.

3.2 Jednoduché účetnictví

Spolu se zavedením kategorizace ÚJ došlo novelizací ZoÚ ke znovuzavedení jednoduchého účetnictví do ZoÚ. Do novelizace ZoÚ institut jednoduchého účetnictví v tomto zákoně zmiňován pouze v § 38 a) a upravovala ho pouze po omezenou dobu do roku 2003 vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Přesto za dodržení podmínek mohly určité NNO vést jednoduché účetnictví i bez právního základu o který by se mohli opírat. Právní vývoj jednoduchého účetnictví v ČR ale není předmětem této práce, z toho důvodu se práce tomuto tématu dále nevěnuje.

V současnosti ZoÚ již ustanovuje institut jednoduchého účetnictví a to v § 1 f ZoÚ kde stanovuje následující podmínky pro ÚJ jež mohou vést jednoduché účetnictví

- ÚJ není plátcem daně z přidané hodnoty,

- Veškeré příjmy ÚJ z předešlé uzavřené účetní období nepřesahují 3 mil. Kč,¹⁴
- Celková hodnota majetku ÚJ není vyšší než 3 mil. Kč,¹⁵
- Zároveň má ÚJ právní formu spolku či pobočného spolku, odborové organizace, pobočné odborové organizace a jejich mezinárodních podob, organizace zaměstnavatelů, pobočné organizace zaměstnavatelů a jejich mezinárodních podob, církve, honebního společenstva.

V případě že výše zmíněná NNO teprve vzniká, může se rozhodnout vést jednoduché účetnictví za předpokladu, že očekává na konci účetního období splnění podmínek taktéž dříve zmíněných. Pokud již existující NNO vede jednoduché účetnictví a překročí některou z výše zmíněných podmínek musí přejít na vedení účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu, jak ukládá ZoÚ v § 13 a. Takto vést účetnictví musí ÚJ od prvního dne účetního období následujícího po období v němž dojde k porušení podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví. Vrátit se zpět k vedení jednoduchého účetnictví může ÚJ až po uplynutí 5ti po sobě jdoucích účetních obdobích kdy vedla účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu.

Rozsah a obsah vedení jednoduchého účetnictví vymezuje vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví. Vyhláška č. 325/2015 poukazuje na povinnosti ve vedení jednoduchého účetnictví formou vedení účetních knih, a to peněžního deníku, knihy pohledávek a závazků a pomocné knihy, jež zaznamenávají ostatní majetek a závazky z pracovněprávních vztahů. Princip jednoduchého účetnictví je založen na peněžním toku, tedy nesledují se v tomto modelu jako v podvojném účetnictví náklady a výnosy ale naopak výdaje a příjmy. Z tohoto vyplývá, že jednoduché účetnictví nepoužívá časového rozlišení, opravné položky, nepřeceňuje závazky a pohledávky v cizí měně, neuplatňuje účetní odpisy, nepoužívá hospodářský rok. Na konci účetního období nesestavují rozvahu a výkaz zisku a ztráty, ale používají své speciální výkazy, a to přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích členěný na hlavní a hospodářskou činnost. Vzor těchto výkazů je součástí **přílohy č. 2** k této práci.

¹⁴ Za příjmy se v tomto případě považuje suma příjmů dle přehledu o příjmech a výdajích ze účetní období. Do těchto příjmů se nezahrnují průběžné položky ani příjmy z prodeje dlouhodobého majetku ani příjmy nahodilé či mimořádné.

¹⁵ Do celkové hodnoty majetku se nezahrnují pohledávky a úhrady za prodej dlouhodobého majetku stejně jako nahodilé a mimořádné pohledávky a jejich úhrady.

3.2.1 Peněžní deník

Do peněžního deníku se zaúčtují příjmy a výdaje peněz v hotovosti a na běžných účtech stejně jako průběžné položky v podobě převodů z banky do pokladny a naopak. A konečně do peněžního deníku se zaznamenávají kurzové rozdíly na konci účetního období přepočítané kurzem k rozvahovému dni u peněžní hotovosti a na běžných účtech v cizí měně. Základem pro účetní operaci musí být účetní doklady a v případě účetního deníku to mohou být pouze 3 doklady – příjmový pokladní doklad, výdajový pokladní doklad nebo výpis z běžného účtu.

Výsledek účtování v peněžním deníku tedy rozdíl mezi výdaji a příjmy musí být členěn dle hlavní a hospodářské činnosti. Stejně tak musí být ÚJ schopna zjistit výsledek hospodaření pro zjištění základu daně z příjmů, tedy dle jednotlivých činností, akcí či projektů.

V průběhu účtování do peněžního deníku musí být každý měsíc uzavřen součtem příjmů a výdajů což vychází z povahy časově chronologického zaznamenávání účetních případů do peněžního deníku. Zároveň pokud NNO využívá pro svou činnost hotovostních operací, je nutné vést oddělenou pokladní evidenci. Na konci účetního období se z údajů v peněžním deníku sestavuje přehled o příjmech a výdajích.

3.2.2 Kniha pohledávek a závazků

Do knihy pohledávek a závazků se zaúčtují stavy neinkasovaných pohledávek a neuhrazených závazků. Kniha pohledávek a závazků může být vedena podle potřeb dané NNO tedy zvlášť závazky a zvlášť pohledávky či také odděleně jednotlivé dodavatele a odběratele. Do této knihy lze účtovat pouze na základě účetních dokladů mezi něž patří přijaté faktury, vydané faktury, různé druhy smluv, vyúčtování zboží a služeb např. za spotřebu plynu, vody či elektřiny. Pokud ÚJ eviduje pohledávky nebo závazky v cizí měně, musí tyto vést taktéž v českých korunách. Pohledávky i závazky v cizí měně se v jednoduchém účetnictví přepočítávají denní kurzem ke dni vzniku pohledávky či závazku. Ovšem na rozdíl od peněžního deníku se pohledávky a závazky v cizí měně k rozvahovému dni nepřepočítávají. Na konci účetního období se na základě knihy pohledávek a závazků sestavuje přehled o majetku a závazcích který je rovněž jako rozvaha výkazem stavovým.

3.2.3 Pomocné knihy

Vyhláška č. 325/2015 stanovuje náplň pomocných knih, a to v rozsahu evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, finančního majetku, oceňovací rozdíly u najatého majetku, zásob, cenin a závazků z pracovněprávních předpisů kupříkladu mzdy

zaměstnanců, odvody na sociální a zdravotním pojištění či odvod daně z příjmů fyzických osoba.

Z náplně pomocných knih lze odvodit způsob jejich vedení. Pomocnými knihami tedy mohou být inventární knihy sestávající z inventárních listů a karet dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku; kniha zásob, skladní karty, pokladní kniha, kniha cenin, mzdové listy, kniha jízd či kniha daně z přidané hodnoty.

Novinkou u jednoduchého účetnictví je možnost tvořit rezervy. Rezervy mohou být tvořeny dle zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen zákon o rezervách) při podmínce vedení prokazatelné evidence. Rezervy na opravy hmotného majetku lze v jednoduchém účetnictví tvořit jen na opravy dlouhodobého majetku spadajícího podle přílohy č. 1 zákona o dani z příjmů do 2. až 6. odpisové skupiny. Mimo to zákon o rezervách vylučuje možnost tvořit rezervy na majetek určený k likvidaci, na opravy způsobené škodami a nahodilými událostmi a také na opravy každoročně se opakující. Způsob tvorby rezerv je obdobný jako v účetnictví podvojném.

3.2.4 Přechod na jednoduché účetnictví

Při přechodu NNO z podvojného či zjednodušeného účetnictví na jednoduché účetnictví vyhláška č. 325/2015 ustanovuje, že je nutné provést inventarizaci k rozvahovému dni. Taktéž musí ÚJ zaúčtovat zůstatky účtů rezerv a opravných položek do nákladů stejně jako zůstatky přechodných účtů tedy nákladů a výnosů příštích období do nákladů současného účetního období. Stavby peněžních prostředků v hotovosti a na bankovních účtech se přenesou k prvnímu dni do peněžního deníku, stejně jako peníze na cestě se zahrnou do průběžných položek. Veškerý majetek a ostatní aktiva spolu se závazky se zapíší do knihy pohledávek a závazků případně do pomocných knih jako počáteční stavy.

3.3 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Další možností, jak vést účetnictví je ve zjednodušeném rozsahu. Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést následující ÚJ

- příspěvkové organizace, pokud mají povolení vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu od svého zřizovatele,
- malé a mikro bez povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, pokud je jejich právní forma bytového a sociálního družstva, všech NNO nebo svěřenské fondy, které se řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní

jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví nebo vyhláškou č. 504/2002,

- fyzické osoby jež se považují dle kategorizace ÚJ mezi malé nebo mikro ÚJ a nepodléhají povinnému auditu.

Rozsah úlevy při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu stanovuje ZoÚ v § 13 a vyhláška č. 504/2002 v § 2 odst. 3, přičemž se především jedná se o to, že:

- účetní rozvrh může obsahovat pouze účtové skupiny, pokud zvláštní předpis pro danou právní formu ÚJ nevyžaduje podrobnější členění,
- účtování v deníku může být spojeno s účtováním v hlavní knize,
- není zapotřebí dodržovat zásadu opatrnosti, výjimkou je účtování odpisů, tedy neúčtují se opravné položky ani časové rozlišení,
- nepoužívá se přecenění na reálnou hodnotu,
- účetní závěrka se může sestavit ve zkráceném rozsahu viz. **příloha č. 3.**

3.3.1 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Směrná účtová osnova označuje jednotlivé účetní třídy případně účtové skupiny pro zaznamenávání stavu a pohybu veškerých aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Účtová osnova tedy zavazuje účetní jednotku dodržovat účetní třídy a účetní skupiny. Na základě účtové osnovy každá ÚJ v účetnictví vedeném v plném rozsahu včetně NNO sestavuje účtový rozvrh, který vyhovuje přesně dané ÚJ natolik, aby mohla zaúčtovat všechny účetní případy včetně jednotlivých syntetických a analytických účtů. Stejně tak musí účetní rozvrh vyhovovat sestavované účetní závěrce. Účtový rozvrh je možno doplňovat i v průběhu účetního období. Vzorový účtový rozvrh je součástí **přílohy č. 4** a v následujících podkapitolách bude využit při příkladech účetních případů.

Při sestavování účetního rozvrhu, a především analytické evidence, by účetní jednotka měla pamatovat na členění dle daně z příjmů, tedy na náklady a výnosy podléhající dani z příjmů, od daně osvobozené a náklady výnosy jež nejsou předmětem daně. Nevyhnutelné u NNO je vést náklady a výnosy odděleně dle činností tedy na hlavní a vedlejší.

3.4 Účetnictví v plném rozsahu

Základem účetnictví je princip podvojných zápisů. Z toho důvodu se dříve nyní nazývaný systém účetnictví nazýval podvojně účetnictví. Na rozdíl od jednoduchého účetnictví se zaznamenávají náklady a výnosy namísto výdajů a příjmů. Účetním obdobím může

v účetnictví být kalendářní ale i hospodářský rok. V účetnictví je možné rozlišit dva rozsahy v jakých je účtováno, a to na plný a zjednodušený rozsah, přičemž zjednodušený rozsah byl popsán v podkapitole 3.3.

Při vedení účetnictví v plném rozsahu se využívá účtování ve čtyřech základních účetních knihách, a to v účetním deníku, který je veden v chronologickém uspořádání, hlavní knize, která je uspořádána dle věcné podstaty, knihy analytické evidence, která obsahuje podrobně rozvedené účetní zápisy z hlavní knihy a v neposlední řadě také v knize podrozdvahových účtů, kde jsou zaznamenávány zápisy nevedené v deníku ani hlavní knize.

3.5 Účtování v nestátní neziskové organizaci v rámci účetnictví v plném rozsahu

V následujících podkapitolách bude analyzováno účtování, oceňování a také vykazování dle jednotlivých účetních tříd v rámci vedení účetnictví v plném rozsahu.

3.5.1 Účtová třída 0

Účtová třída 0 slouží k účtování dlouhodobého hmotného (dále jen DHM) i nehmotného majetku (DNHM) a jejich technických zhodnocení. Účetní předpisy a především ČÚS č. 409 nestanovuje u dlouhodobého majetku (dále jen DM) žádnou minimální hranici vstupní ceny. Tedy záleží pouze na ÚJ, jakou hranici ceny pro zařazení do DM zvolí ve své interní směrnici. Na druhou zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů stanovuje hranici pro DHM i DNHM jasně. Z toho důvodu mnohé ÚJ stanovují své účetní hranice stejně jako daňový zákon. Takovýto ústupek ale nemusí ani zdaleka odpovídat skutečnosti z pohledu ÚJ. Tedy ne každý DM jedné ÚJ musí být jinou ÚJ považován za takovýto majetek na což daňový zákon nepomýšlí. Výjimkou je kategorie staveb, která je majetkem bez ohledu na svou cenu. Obecnou definicí DM je schopnost použitelnosti na dobu delší než jednoho roku.

DM je oceňován třemi způsoby cenou pořizovací, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou. Vyhláška č. 504/2002 dovoluje v § 32 odst. 1 do ceny DM zařadit správní poplatky, úroky, projektové práce, zařízení stavenišť, cla, dopravné, licence, patenty a další. Naopak ve stejném paragrafu ale odst. 2 vyhláška stanovuje co není zahrnováno do pořizovací ceny DM načež se především jedná o opravy a údržbu které nerozšiřují použitelnost DM např. modernizace, kurzové rozdíly či smluvní pokuty.

Při oceňování vlastními náklady jsou do pořizovací ceny zahrnovány přímé náklady i nepřímé náklady související s pořízením tedy výrobní režie. V případě, že pořízení DM trvá déle jedno účetní období zahrnuje se do pořizovací ceny i část správní režie.

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje DM nalezený a doposud nevidovaný v účetnictví, bezúplatně nabytý především darovaný, při vytvoření vlastní činností, kdy není možné výši nákladů zjistit nebo při bezúplatném pořízení z finančního leasingu. Pokud je DM pořizován za pomoci finančního leasingu zařazuje se do DM bez ohledu na cenu, kterou si ÚJ zvolila jako minimální hranici ceny pro DM.

DM pořízený směnou je oceněn dle směnné smlouvy nebo reprodukční pořizovací cenou. Kulturní památky, církevní stavby, sbírky muzejní hodnoty, pokud není možné zjistit jejich hodnotu zákon dovoluje ocenit 1 Kč. V případě pořízení dlouhodobého majetku z dotace, ocenění majetku je zjištěno tak, že se pořizovací cena sníží o výši dotace. V případě cenných papírů a podílů (dále jen DFM) je možné oceňovat pořizovací cenou, ekvivalencí nebo reálnou hodnotou.

S DM jsou spojena trvalá zvýšení ceny, a to v podobě technického zhodnocení (dále jen TZ). TZ definují jak ZoÚ tak i vyhláška č. 504/2002 přičemž stanovují, že za TZ je nutno považovat každý zásah do DM který mění jeho účel, technické parametry, rozšiřuje jeho vybavenost a použitelnost. Za TZ jsou dle vyhlášky. 504/2002 v §47 také považovány nástavby, přístavby a stavební úpravy. I zde dochází ke střetu a nesrovnalostem mezi účetním a daňovým pohledem. V účetnictví se do ceny TZ zahrnují náklady spadající do jednoho účetního období. Zákon o daních z příjmů v § 32a odst. 6 ale stanovuje cenu TZ za každé ukončené zhodnocení, tedy neomezuje období zhodnocování. U DHM je hranice pro TZ identická s hranicí pro klasifikování majetku jako DHM. U staveb neexistuje podmínka hranice ceny, na rozdíl od DHM a DNHM, tedy ani u jejich technického zhodnocení. ÚJ má povinnost zařadit do majetku TZ v jakékoliv výši, což se opět dostává do rozporu se zákonem o daních z příjmů. U DNHM zákon o daních z příjmů stanovuje hranici pro DNHM ve výši 60 tis. Kč a u TZ pouze 40 tis. Kč. Z toho důvodu dochází k rozdílům při odepisování účetně a daňově.

K zařazení DM do majetku a zahájení účetního odepisování je nutné stanovit den uvedení DM do stavu způsobilého k užívání. Tedy DM by měl být ve stavu, kdy vzhledem k technickým funkcím je možné jej používat. Například se může jednat o pořízení kuchyňské linky pro nácviky s rodiči v rámci sociálně aktivizační služby pro rodiny s dětmi. Kuchyňskou linku není možné ani bezpečně používat do té doby, než bude řádně sestavena a namontována. Tedy dnem uvedení do stavu způsobilého k užívání je den montáže. Zákon o daních z příjmů se vyjadřuje mírně odlišně, a to jako uvedení do stavu způsobilého k obvyklému užívání.

V účetnictví musí ÚJ zaznamenávat opotřebení DM ať už se jedná o opotřebení fyzického i morálního charakteru ve formě odpisů tedy postupného snižování hodnoty. Tím je zajištěn princip věrného a poctivého zobrazení. ÚJ má za povinnost sestavit odpisový plán na odepisovaný DM. Odepisovat lze pouze DM který může ÚJ evidovat a vykazovat. Výjimkou je DM pronajatý v rámci finančního leasingu a majetek v podílovém spoluvlastnictví. Vyhláška č. 504/2002 ustanovuje DM a jeho TZ jež nelze odepisovat. Jedná se především o pozemky, umělecká díla, jež nejsou součástí staveb, kulturní památky a církevní stavby oceněny pořizovací cenou 1 Kč. Výjimkou jsou technická zhodnocení na církevních stavbách, které jsou součástí základního dokumentu NNO. Účetní odpisy nejsou nijak omezeny právními normami, tedy záleží čistě na ÚJ jak bude DM účetně odepisovat, ale odpisy by měly odpovídat skutečnému opotřebení DM. I u odpisů dochází ke střetu mezi účetními a daňovými předpisy. Daňové odpisy jsou jasně v zákoně o daních z příjmů stanoveny a často neodpovídají skutečnému opotřebení majetku.

Vyřadit majetek je možné několika způsoby, a to při úplném odepsání majetku, likvidací z důvodu opotřebení, prodejem, darováním. V následujících Tab. 3.3 až Tab. 3.8 je zachyceno účtování pořizovaného majetku, odepisování jeho vyřazování. Pro zaúčtování byl použit vzor účtového rozvrhu, jež je součástí **Přílohy č. 4**.

Tab. 3.2 Účtování DNHM

Účetní případ	Má dáti	Dal
Záloha na pořízení DNHM – software	051	221
Doklad o nakoupeném softwaru	041	321
Zařazení softwaru do užívání	013	041
Účetní odpisy softwaru	551	073
Vyřazení kompletně odepsaného softwaru	073	013

Zdroj: [8, str. 89], vlastní zpracování

Tab. 3.3 Účtování DHM

Účetní případ	Má dáti	Dal
Doklad o nákupu DHM – kuchyňská linka	042	321
Doklad o montáži kuchyňské linky	042	211
Zařazení DHM do užívání	022	042
Účetní odpis DHM	551	082
Vyřazení DHM likvidací – zůstatková cena majetku	551	082

Účetní případ	Má dáti	Dal
Vyřazení DHM z evidence při likvidaci DM	082	022

Zdroj: [8, str. 89], vlastní zpracování

Tab. 3.4 Účtování DFM

Účetní případ	Má dáti	Dal
Pořízení dluhopisů na dobu delší než 1 rok – pořizovací cena další náklady pořízení	043	221
Zařazení dluhopisu	063	043
Úroky z držby dluhopisu	221	657
Ocenění ekvivalencí – zvýšení hodnoty podílu	061	921

Zdroj: [8, str. 95], vlastní zpracování

Tab. 3.5 Účtování staveb

Účetní případ	Má dáti	Dal
Doklad o nákupu budovy	042	321
Správní poplatek	042	211
Zařazení stavby do užívání	021	042
Účetní odpis stavby	551	081
Technické zhodnocení stavby – výměna podlah z PVC na koberec, nové obložení WC kachličkami, probourání příčky	042	321
Zařazení technického zhodnocení stavby	021	042
Vyřazení stavby prodejem – zůstatková cena	552	081
Vyřazení stavby prodejem	081	021
Prodej stavby	311	652

Zdroj: [8, str. 89], vlastní zpracování

Tab. 3.6 Účtování majetku pořízeného z dotace

Účetní případ	Má dáti	Dal
Předpis nároku na dotaci na koupi automobilu	378	901
Příjem dotace na běžný účet	221	346
Zúčtování nároku na dotaci se skutečně přijatou dotací	346	378
Doklad na koupi auta	042	321
Zařazení auta do majetku	022	042
Účetní odpis auta	551	082

Účetní případ	Má dáti	Dal
Rozpuštění dotace ve výši části účetního odpisu do výnosů	901	649

Zdroj: [8, str. 90], vlastní zpracování

Tab. 3.7 Účtování majetku pořízeného darem

Účetní případ	Má dáti	Dal
Přijatý dar – nemovitost – hlavní činnost	021	901
Účetní odpis darovaného majetku	551	081
Přijatý dar – polohovací postel pro dlouhodobě ležící pacienty – hlavní činnost	022	911
Rozpuštění daru do výnosů	911	648
Vyřazení postele darováním – zůstatková cena	546	082
Darování přijatého daru	911	022
Přijatý dar – pohovka – určen na vedlejší činnost	022	682

Zdroj: [8, str. 90], vlastní zpracování

V případě, že je majetek pořízen darem pro hlavní činnost a ÚJ nemá v plánu tento majetek následně darovat třetí osobě, účtuje na účet jmění. Naopak, když ÚJ darovaný majetek vyřazuje darováním, již při nabytí je použit účet fondů.

3.5.2 Účtová třída 1

Účtová třída 1 slouží k zaznamenávání pohybu zásob. Zásoby jsou významnou součástí oběžného majetku ÚJ. Jedná se o majetek jednorázové spotřeby především materiál, výrobky, polotovary, zboží, zvířata.

Ocenit zásoby je možné třemi způsoby pořizovací cenou, na úrovni vlastních nákladů a reprodukční cenou. U ocenění pořizovací cenou se za součást pořizovací ceny považuje kupní cena a vedlejší náklady pořízení jako je kupříkladu clo, provize, přeprava, pojistné. Výjimkou, kterou nelze započítat do pořizovací ceny jsou nákladové úroky na pořízení zásob. V případě tvorby vnitropodnikových nákladů je možné přičíst do pořizovací ceny i vnitropodnikové přepravné či zpracování materiálu před jeho spotřebou.

Ocenění na úrovni vlastních nákladů ÚJ použije v případě vytváření zásob vlastní činností. Cena je stanovena ve výši přímých nákladů a nepřímých nákladů dle kalkulací ÚJ.

Reprodukční cenou jsou oceňovány zásoby v okamžiku jejich zjištění. Tohoto ocenění je používáno především u zásob pořízených bezúplatně, při nalezení zásob, ale také i likvidaci DHM a pokud se jedná o odpad.

Veškeré zásoby musejí být evidovány na skladových kartách dle druhu zásoby. Při vyskladňování zásob je nutno určit jejich cenu. V právním prostředí ČR je možné využít čtyři následující způsoby:

- vážený aritmetický průměr z pořizovacích cen jež se provádí alespoň jednou měsíčně,
- metodu FIFO, kdy jako první se vyskladňují zásoby v nejstarší skladové ceně,
- pevnou skladovou cenu při níž vzniká rozdíl – odchylka mezi skutečnou pořizovací cenou a cenou pevnou,
- skutečnou cenou, přičemž musí být ÚJ schopná jednoznačně určit jaká zásoba pochází z jaké dodávky.

Jak při pořízení, tak při spotřebě zásob účtuje ÚJ metodou A nebo metodou B. U metody A jsou zásoby účtovány do nákladů či výnosů v okamžiku jejich skutečné spotřeby. Metoda B využívá možnosti účtování zásob do nákladů ihned při jejich nákupu. Přesto ani u této metody není možné skladové zásoby nesledovat. Ba právě naopak ÚJ musí vést skutečné stavy na skladových kartách a při provádění fyzických inventur musí být schopná zaúčtovat konečný stav zásob.

Na začátku každého účetního období má ÚJ povinnost stanovit normu přirozených úbytků zásob a které zásoby budou účtovány dle jednotlivých metod. Norma přirozených úbytků zásob by měla vycházet z předešlých zkušeností ÚJ a také z charakteru jednotlivých zásob např. mouka na pečení vánočních perníčků bude mít jinou normu úbytků než pracovní úbory pro ošetřovatelky.

Na konci účetního období může dojít k situaci kdy ÚJ přijala fakturu od dodavatele na materiál, ale skutečné předání materiálu proběhne až v následujícím účetním období. Tehdy je využít účet pro materiál na cestě. Pokud by došlo k opačné situaci, kdy v účetním období ÚJ převezme zásoby na sklad, ale neobdržela fakturu účtuje o nevyfakturované dodávce případně pokud není možné určit fakturovat částku účtuje o dohadné položce pasivní. Některé příklady účtování zásob přibližuje následující Tab. 3.9.

Tab. 3.8 Účtování zásob

Účetní případ	Má dáti	Dal
Nákup materiálu – nepromokavé podložky do postele pro pacienty – metoda A	112	321
Nákup materiálu – čisticí prostředky – metoda B	501	211
Doklad na zboží, skutečné předání zboží v následujícím roce	139	321
Příjemka zboží na sklad bez faktury	132	389
Přeprava materiálu ve vlastní režii	112	572
Inventura majetku	112	501
Přijatý dar – materiál	112	648
Dar – materiál je darován třetí osobě	901	112
Dar – materiál do tomboly – způsob A	112	911
Výdej materiálu do tomboly – způsob A	501	112
Čerpání fondu při předání daru v tombole – způsob A	911	648
Dar – materiál do tomboly – způsob B	501	911
Předání daru v tombole – způsob B	911	648

Zdroj: [8, str. 92-93], vlastní zpracování

Stejně jako je tomu v případě majetku, u zásob přijatých darem u nichž se předpokládá následné darování třetím osobám viz. dárek do tomboly je využitou účtování do fondů. Pokud přijatý dar zásob bude využívat ÚJ pro vlastní činnost, účtuje o nich přímo do výnosů.

3.5.3 Účtová třída 2

Základem účtové třídy 2 jsou finanční účty. Finanční účty se vyznačují zejména vysokou likviditou a držbou do jednoho roku. Jedná se tedy o oběžný majetek. Do druhé účtové třídy spadají i krátkodobé bankovní úvěry a krátkodobý finanční majetek.

Peníze v pokladně musejí být vedeny odděleně dle jednotlivých měn. Mezi ekvivalent peněz zařazených v druhé účtové třídě patří ceniny. Za ceniny jsou považovány kolky, stravenky, dálniční nálepky, telefonní a ostatní karty. Stejně jako u pokladny je nutné pro každou měnu používat jiný účet.

Při obchodování s majetkovými cennými papíry, s dluhovými cennými papíry či s jinými cennými papíry se splatností do jednoho roku je nutné používat účtování ve druhé třídě. Takovéto cenné papíry a podíly se oceňují pořizovací cenou spolu se souvisejícími náklady tedy poplatky makléřů a burzám s výjimkou úroků z úvěru na pořízení těchto cenných papírů.

Peníze na cestě pomáhají překonávat mezičas mezi přesunem peněžních prostředků mezi bankovními výpisy a pokladní hotovostí či šeky. Krátkodobé finanční závazky je nutno rozlišovat dle věřitele, tedy pokud je věřitelem banka, používá se účet pro krátkodobé úvěry. Pokud je věřitelem kdokoli jiný, jedná se o krátkodobé finanční výpomoci. Do druhé účtové třídy je možné také účtovat krátkodobé dluhopisy emitované danou ÚJ se splatností do jednoho roku. Příklady účtování ve druhé účtové třídě zaznamenává následující Tab. 3.10 přičemž Tab. 3.11 je zaměřena na účtování stravenek.

Tab. 3.9 Účtování v účtové třídě 2

Účetní případ	Má dáti	Dal
Příjem do pokladny – převod mezi bankou a pokladnou	211	261
Výdej z bankovního účtu – převod mezi bankou a pokladnou	261	221
Manko v pokladně – předpis zaměstnanci	335	211
Přijetí úvěru na bankovní účet	221	231
Úhrada přijaté faktury z úvěru	321	231
Splátka úvěru	231	221
Přijetí daru na provoz	221	682
Zlacené členské příspěvky	582	211
Nákup dálničních nálepek	213	211
Spotřeba dálničních nálepek	538	213
Nákup dluhopisu se splatností do 1 roku	253	221
Nákup majetkových cenných papírů	251	221

Zdroj: [8, str. 94], vlastní zpracování

Tab. 3.10 Účtování stravenek

Účetní případ	Má dáti	Dal
Nákup stravenek	213	321
Provize zprostředkovatelské agentuře	518	321
Výdej stravenek zaměstnancům (ve 45% hodnoty)	335	213
Výdej stravenek zaměstnancům (ve 45% hodnoty) – celková hodnota stravenky je hrazena zaměstnavatelem	528	213
Výdej stravenek zaměstnancům (ve 55% hodnoty)	527	213
Vratka nespotřebovaných stravenek zaměstnancem (ve 45% hodnoty)	213	335

Účetní případ	Má dáti	Dal
Vratka nespotřebovaných stravenek zaměstnancem (ve 45% hodnoty) – celková hodnota stravenky je hrazena zaměstnavatelem	213	528
Vratka nespotřebovaných stravenek zaměstnancem (ve 55% hodnoty)	213	527
Vratka stravenek agentuře	315	213
Úhrada vrácených stravenek	221	315

Zdroj: vlastní zpracování

3.5.4 Účtová třída 3

Účtová třída 3 je určena pro styk se třetími osobami jako jsou odběratelé, dodavatelé, finanční úřad, okresní správa sociálního zabezpečení, zdravotní pojišťovny, zaměstnanci a další. Následně se práce zabývá především složitějšími případy a příklady z praxe.

Pro zachování věrného a poctivého obrazu účetnictví je vhodné v případě pohledávek, které ztrácejí hodnotu tuto hodnotu kým na skutečnost pomocí opravných položek. Účetní opravné položky, jak je vnímají podnikatelské subjekty není možné v NNO použít. Přesněji vyhláška č. 504/2002 výslovně zakazuje použití účetních opravných položek. Zákonné opravné položky jsou upraveny zákonem o rezervách. K tomuto snížení hodnoty může dojít, pokud se dlužník stane nesolventním. Takováto pohledávka musí být aktivně vymáhána a je nutno sledovat, zda se dlužník nedostal do insolvence či konkurzu. V případě, kdy je nepopíratelné, že pohledávku již není možné vymoci ÚJ se přikloní k odpisu pohledávky, který představuje již trvalé snížení pohledávky. V případě zákonných opravných položek je nutné vzít v potaz daňové hledisko.

Zákonné tedy daňově uznatelné opravné položky lze tvořit na pohledávky, které nejsou promlčené tedy starší 3 let, lze je tvořit nanejvýš do sta procent pohledávky, pohledávky byly účtovány do výnosu a tyto výnosy byly předmětem daně z příjmů, nejedná se o pohledávky za spojenými osobami. Z toho vyplývá, že není možné tvořit opravné položky na pohledávky osvobozené nebo nezahrnuté do základu daně. Opravnou položku není možné tvořit ani v případě, že má věřitel k dlužníkovi splatný dluh. V takovém případě musí dojít ke vzájemnému zápočtu pohledávek a případně následně k vytvoření zákonné opravné položky. Tato podmínka neplatí v případě, že je dlužník v insolvenční řízení. Pak je možné tvořit opravné položky k pohledávkám i přesto, že ÚJ eviduje vůči dlužníkovi nesplacený dluh. Opravnou

položku ve výši 50 % lze uplatnit, pokud je pohledávka po splatnosti déle než 18 měsíců. Tvořit opravnou položku ve 100 % lze na pohledávky jež jsou 36 měsíců po splatnosti.

Následující Tab. 3.12 znázorňuje příklady účtování ve třetí účtové třídě a Tab. 3.13. prakticky ukazuje použití opravných položek.

Tab. 3.11 Účtování v účtové třídě 3

Účetní případ	Má dáti	Dal
Vydaná faktura za služby	311	602
Uhrazená záloha na službu od dodavatele	314	221
Účtování hrubých mezd	521	331
Závazek vůči zaměstnanci z titulu cestovného	512	333
Vyplacená záloha zaměstnanci na nákup	335	211
Zákonné pojištění zaměstnanců – část hrazená zaměstnavatele	524	336
Daň z příjmů právnických osob - splatná	591	341
Srážka daně ze závislé činnosti zaměstnancům	331	342
Platba daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty	343	221
Předpis silniční daně	531	345
Nárok na dotaci na provozní činnost	348	691
Pohledávka za třetí osobou za způsobenou škodu	378	649
Závazek za způsobenou škodu	548	379

Zdroj: ČUS č. 411, vlastní zpracování

Tab. 3.12 Účtování opravných položek

Účetní případ	Částka	Má dáti	Dal
Rok 2016			
Faktura vydaná za provedené služby – personální zabezpečení dětského tábora	20 000 Kč	311	602
Rok 2018			
Tvorba opravné položky v 50 % neuhrazené faktury	10 000 Kč	559	391
Rok 2020			
Tvorba opravné položky v 50 % neuhrazené faktury	10 000 Kč	559	391
Rok 2021			

Účetní případ	Částka	Má dáti	Dal
Pohledávka přihlášena do insolvenčního řízení, neuspokojena, insolvenční řízení ukončeno pro nedostatek prostředků	20 000 Kč	391	559
Odpis pohledávky ve 100 %, pohledávka bude i nadále vedena v podrozvahové evidenci, dokud nebude odběratel zrušen	20 000 Kč	543	311

Zdroj: ČÚS č. 407, vlastní zpracování

A konečně se řadí do třetí účtové třídy i účty dohadné a přechodné. Přechodné účty se používají k zachování akruálního principu, tedy náklady by měly být účtovány do toho období se kterým věcně a časově souvisí. V prostředí NNO, která financuje většinu své činnosti z dotací, představuje akruální princip značný problém. V praxi se totiž ÚJ setkává s podmínkami v dotačních smlouvách, které přikazují, aby náklady a jejich úhrady spadaly do stejného období. Takováto podmínka představuje velký problém z účetního hlediska. Například pokud ÚJ vlastní automobil její zákonnou povinností je platit povinné ručení. Většinou ÚJ nepořizuje automobil k 1.1. ale v průběhu roku z čehož vyplývá, že pokud bude hradit povinné ručení na dobu jednoho roku část platby bude spadat do nákladů daného roku a část do nákladu roku následujícího. V tu chvíli je NNO postavena před dilema, a to buď bude zachovávat účetní předpisy a časově rozlišit daný náklad s tím, že částku spadající do následujícího období již nebude moci zahrnout jako financovanou z dotace následujícího roku anebo vloží celou částku pojistného do nákladů daného roku čímž poruší akruální princip a tím zkreslí účetní závěrku. Stejně dilema jako výše nastíněné budou vyžadovat vyúčtování energií, předplatná časopisů, nákupy dálničních nálepek, nájemné hrazené dopředu a další. Tab. 3.14 přibližuje účtování časového rozlišení a použití dohadných účtů.

Tab. 3.13 Účtování časového rozlišení

Účetní případ	Má dáti	Dal
Faktura vydaná za nájemné na leden následujícího roku	311	384
Předplatné časopisu za 6/2019-6/2020 – rok 2019	518	321
Předplatné časopisu za 6/2019-6/2020 – rok 2020	381	321
Nájemné placené pozadu – faktura přijata 3.1. násl. roku	518	383
Provedené služby – nevyfakturované v běžném roce	385	602
Odhad pohledávky za pojišťovnou	388	649

Zdroj: ČÚS č. 411, vlastní zpracování

3.5.5 Účtová třída 5 a 6

Účtová třída 5 a 6 slouží pro zachycování prvotních i druhotných nákladů a výnosů. Na rozdíl od rozvahových účtů, které mají své počáteční stavy na začátku účetního období, výsledkové účty zaznamenávají pouze náklady a výnosy za dané období.

Náklady představují snížení ekonomického prospěchu během účetního období. Jsou spojeny s úbytkem aktiv nebo vznikem závazků tedy dluhů. Naopak výnosy reprezentují zvýšení ekonomického prospěchu v daném účetním období a jsou spojeny s přírůstkem aktiv.

V rámci vnitropodnikového účetnictví možností členění nákladů a výnosů dle středisek, činností a zakázek. Přičemž zaleží na ÚJ, co bude považovat za středisko, činnost a zakázku. Například je možné považovat středisko za jednoho zaměstnance a je možné sledovat náklady za jednotlivými zaměstnanci nebo náklady na jednotlivá střediska, pokud NNO funguje na vícero místech. Činnosti jsou poměrně jasně rozlišené na ty, které ÚJ provozuje, tedy hlavní činnosti, hospodářské činnosti, správu, reklamu atd. Zakázky mohou sloužit jako rozlišení jednotlivých dotací či projektů. Takovéto opatření snižuje zatížení účtového rozvrhu a může představovat mnohá ulehčení zejména u vyúčtování dotací, sestavování vyrovnávacích plateb i u daňových příznání k dani z příjmů NNO. Použití účtů páté a šesté účtové třídy prakticky zaznamenává Tab. 3.15.

Tab. 3.14 Účtování nákladů a výnosů

Účetní případ	Má dát	Dal
Výdej prodaného zboží	504	132
Doklad o spotřebované energii	502	321
Nákup kancelářských potřeb	501	211
Faktura za webhosting	518	321
Úrok za pozdě zaplacenou fakturu	541	379
Tržba z prodeje prodaného zboží	311	602
Přírůstek zásob nedokončené výroby	121	561
Nárok na náhradu za škodu na vozidle	378	649
Faktura vydaná za prodaný materiál	311	654

Zdroj: ČÚS č. 412, vlastní zpracování

Dotací se rozumí poskytnutí určitého množství finančních prostředků ze státního rozpočtu nebo z rozpočtů obcí a krajů, případně z fondů EU. Dle *Ministerstva zemědělství ČR* se za „dotační zdroje lze v ČR rozdělit na dvě základní skupiny podle zdroje finančních

prostředků. Po vstupu ČR do Evropské unie (dále jen EU) jsou zemědělcům nabízeny evropské dotační programy (většinou částečně kofinancované ze státního rozpočtu ČR), které jsou vhodně doplněny národními dotačními programy (plně hrazeny ze státního rozpočtu ČR). Evropské dotační programy spolu s národními doplňkovými platbami administruje a vyplácí Státní zemědělský intervenční fond.“

Financování činností za pomoci dotací je v mnohých z NNO nevyhnutelné. U financování prováděných činností z dotací existuje velké riziko, že pokud žádost o dotaci nebude schválena může dojít ke zrušení činnosti z důvodu nedostatku finančních prostředků. Schvalování žádostí donátory netrvá nezanedbatelnou dobu. Tedy od doby podání žádosti až do schválení může uběhnout i několik měsíců. I v případě, kdy je žádost schválena nastává pro ÚJ, která financuje své činnosti téměř kompletně z dotací značný problém. Platba dotace může dle daných dotačních podmínek proběhnout až v polovině účetního období. Z toho vyplývá, že ÚJ nemá z čeho financovat svou činnost v první polovině roku. Takovouto situaci ale musí řešit, jelikož není možné, aby pozastavila svou činnost na půl roku, tím by nebyla schopná splnit podmínky na jejichž základě žádá o dotaci v následujícím roce a dostává se tímto do bludného kruhu. V praxi NNO musejí toto překlenovací období financovat buďto z vlastních zdrojů tedy převážně z generovaného zisku z předešlých let nebo z cizích zdrojů například v podobě zápůjček nebo bankovních úvěrů. Problematiku účtování provozních dotací vymezuje Tab. 3.16.

Tab. 3.15 Účtování provozních dotací

Účetní případ	Má dáti	Dal
Příslib provozní dotace ze státního rozpočtu na základě rozhodnutí o přidělení dotace	378	346
Příjem provozní dotace na běžný účet	221	378
Čerpání provozní dotace do výnosů	346	691
Dotace je určena na 2 účetní období	346	384
Čerpání dotace v následujícím období	384	691
Vratka dotace – nedočerpání finančních prostředků či nesplnění dotačních podmínek	691	346
Úhrada vratky dotace	346	221

Zdroj: Interpretace NÚR č. I-14, vlastní zpracování

Dle výše uvedeného příkladu účtování provozní dotace je velmi jednoduché sledovat na účtu 378 částku, kterou má ÚJ přislíbenou a doposud nebyla donátorem připsána na běžný účet NNO. Následně na účtu 346 částku, která zbývá k dočerpání z dané dotace. Takovéto účtování je výhodně především při účtování dotací či projektů které nespadají pouze do jednoho období.

Přijaté dary představují pro NNO vždy výnosy. Otázkou ovšem je určení takovýchto darů. Pokud darovací smlouva vymezuje účel daru na pořízení investice je nutné účtovat o těchto darech nejdříve do fondů a následně do výnosů. Podobně zaznamenává ÚJ i dary určené k následnému darování jiným, tedy třetím osobám. V případě přijetí nepeněžního daru v podobě DHM, využívá ÚJ taktéž fondů. Pokud NNO přijímá dar na provoz účtuje o něm přímo do výnosů. Výjimku představuje postupné čerpání daru ve vícero účetních obdobích, všechny výše uvedené situace znázorňuje Tab. 3.17.

Tab. 3.16 Účtování přijatých darů

Účetní případ	Má dát	Dal
Přijatý dar na provozní účely	221	682
Přijatý dar na provozní účely v roce 2018 – ÚJ není schopná dar využít v daném účetním období a musí jej „časově rozlišit“	221	911
Nákup kancelářských potřeb v roce 2018 v hodnotě poloviny daru	501	211
Rozpuštění daru do nákladů v roce 2018 v hodnotě poloviny daru	911	682
Faktura přijatá za služby webhostingu v roce 2019 v hodnotě poloviny daru	518	321
Rozpuštění daru do nákladů v roce 2019 v hodnotě poloviny daru	911	682
Přijatý dar na investici – nákup polohovatelné postele – rok 2018	221	911
Nákup polohovatelné postele	042	321
Přijatý dar na podporu afrického sirotka	221	911
Převod daru na účet africké školy pro daného sirotka	911	221
Příjem nepeněžního daru – invalidní vozík od fyzické osoby občana oceněný v reprodukční pořizovací ceně	022	911
Příjem nepeněžního daru – invalidní vozík od právnické osoby oceněný v reprodukční pořizovací ceně snížené o oprávky u dárce	022	911
Příjem nepeněžního daru – inkontinenční plenky – materiál	112/501	911

Zdroj: vlastní zpracování

Stejně jako dary i členské příspěvky jsou u NNO vždy výnosem. Mnohem zajímavější je jejich vliv na daň z příjmů, jež bude řešen v následující kapitole. Členské příspěvky mohou být stanoveny v ZSPO, spolcích, odborových organizacích, politických stranách a určitých profesních komorách. Takovýto příspěvek má představovat zdroj financování dané NNO a musí být ukotven ve stanovách, statutu či zřizovacích případně zakladatelských listinách. Problematiku účtování o členských příspěvcích zachycuje Tab. 3.18.

Tab. 3.17 Účtování členských příspěvků

Účetní případ	Má dáti	Dal
Příjem příspěvků od členů	221, 211	684
Postoupení příspěvků nadřazené složce	684	379
Přijaté příspěvky na následující období	211, 221	384
Zúčtování příspěvku v následujícím období	384	684
Členské příspěvky hrazené	581	221

Zdroj: vlastní zpracování

3.5.6 Účtová třída 9

Na rozdíl od podnikatelských subjektů nevyužívají NNO pro účtování vlastních zdrojů a dlouhodobých závazků účtovou třídu čtyři ale účtovou třídu devět. Jak je možné rozeznat z **Přílohy č. 4** účtuje zde ÚJ vlastní jmění tedy povinný či dobrovolný vklad zakladatele, v závislosti na právní formě NNO viz. první kapitola této práce, investiční dotace a účelové dary na financování DHM a DNHM, přijaté dary k postoupení, darovaný DHM a DNHM využívaný k hlavní činnosti či hodnota nově zjištěného a doposud nezaúčtovaného neodpisovaného DM.

Mimo vlastní jmění obsahuje, jak již dokazují dříve použité příklady v předešlých podkapitolách, fondy, které jsou účelově určeny. Fondy vznikají ze zisku po zdanění, výtěžky z veřejných sbírek na předem stanovené účely, peněžité dary určené k darování třetím osobám, převody ostatních fondů, darovaná aktiva. Mimo jiné se do účtové třídy devět zařazují rezervy. Účetnictví považuje rezervy za dlouhodobé cizí zdroje. Smyslem tvorby rezerv je rozložit částku nákladů, které se v účetnictví objeví za několik let, do účetních období, které předcházejí očekávanému vzniku nákladů. Ty mohou být tvořeny pouze na určité činnosti jako jsou opravy HM, pěstební činnost a další činnosti uvedené v § 10a odst. 4 zákona o rezervách. Přesto ÚJ může tvořit rezervy účetní, a to na budoucí odhadnutelná rizika jako kupříkladu budoucí náklady soudních sporů.

Tab. 3.18 Účtování v účetové třídě 9

Účetní případ	Má dáti	Dal
Vklad zakladatele na běžný účet	221	901
Převod zisku za minulé období	931	901
Pořizovací cena nově zjištěného a doposud nezaúčtovaného neodepisovaného DHM	031	901
Převod ztráty za předešlé období	901	931
Příjmy z veřejné sbírky	211	911
Převod výtěžků z veřejné sbírky jiné účetní jednotce	901	211
Nákup automobilu – financováno z veřejné sbírky	911	901
Dlouhodobý úvěr připsán na běžný účet	221	951
Dlouhodobé přijaté zálohy – přijaté kauce od nájemníků	221	955
Tvorba rezervy na pokrytí budoucích nákladů na soudní spor	556	941
Zrušení rezervy soudní spor byl ukončen ve prospěch NNO	941	556

Zdroj: ČÚS č. 413, vlastní zpracování

3.5.7 Inventarizace

Inventarizací se zjišťuje, ověřuje a prověřuje skutečný stav majetku a závazků oproti stavu zaznamenanému v účetnictví. Inventarizace jako taková sestává ze tří kroků

- zjištění skutečného stavu majetku a závazků,
- porovnání zjištěných skutečných stavů se stavy v účetnictví,
- vypořádání rozdílů mezi těmito stavy, zaúčtováním inventarizačních rozdílů.

ZoÚ v § 30 odst. 1 ustanovuje dva druhy inventur – fyzickou a dokladovou. Fyzickou inventuru je možné provést u toho majetku který lze změřit, zvážit, přepočítat či jinak vizuálně ověřit jejich existenci. Jedná se především o majetek jako peníze v hotovosti, DHM, investiční majetek ale i zásoby. U ostatního majetku jejichž skutečný stav nelze zjistit fyzickou inventurou a u dluhů ÚJ aplikuje inventuru dokladovou. Jedná se především o peníze na běžných účtech, pohledávky, závazky, majetkoprávní vztahy jako pozemky, stavby, zákonné rezervy. Jako podklady pro dokladovou inventuru slouží ÚJ konfirmační dopisy ze strany dodavatelů i odběratelů u závazků a pohledávek, u běžných účtů konfirmace banky, u pozemků a staveb výpisy z katastrů nemovitostí a konečně u rezerv dle dokladů o tvorbě a zúčtování rezerv. [4, str. 92]

Veškeré zjišťované stavy ať už fyzických či dokladových inventur musejí být zaznamenány v inventurních soupisech. Tyto soupisy slouží ÚJ jako doklad o inventarizaci a je nutné je dle § 29 odst. 3 ZoÚ uchovávat na dobu 5ti let. V případě, že používá ÚJ kalendářní rok jako účetní období nastává pro ni zapeklitá situace ve chvíli inventur. Inventarizační stavy musejí být sjednoceny k rozvahovému dni tedy 31. 12. daného roku, ale ne každá ÚJ si může dovolit provádět inventarizaci tento den. Na toto ZoÚ také pamatuje a v § 30 odst. 4 ZoÚ ustanovuje rozhodný den. Jedná se o den, který předchází rozvahovému dni a ÚJ je povinna od tohoto dne do dne rozvahového sledovat přírůstky a úbytky daného aktiva či pasiva. K tomu, aby byla inventura platná může začít nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a skončit nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni, jak stanovuje § 30 odst. 6 ZoÚ.

Po zjištění skutečných stavů majetku a závazků je ÚJ povinna srovnat tyto stavy se stavy účetními. V případě vzniku rozdílů musí ÚJ o těchto rozdílech účtovat. Příklady účtování některých vybraných inventarizačních rozdílů zobrazuje Tab. 3. 20.

Tab. 3.19 Účtování inventarizačních rozdílů

Účetní případ	Má dáti	Dal
Inventarizační přebytek – neodpisovaný DHM	03x	901
Inventarizační manko – nenalezen odepisovaný DHM	082	022
Inventura materiálu – způsob B	112	501
Manko do normy – zboží způsob A	504	132
Manko nad normu – zboží způsob A	548	132
Inventarizační přebytek – materiál – způsob A	112	649
Inventarizační přebytek – polotovary – způsob A	122	562
Manko v pokladně – zaměstnanec podepsal hmotnou odpovědnost	335	211

Zdroj: ČÚS č. 403, vlastní zpracování

3.5.8 Účetní závěrka

ZoÚ stanovuje povinnost ÚJ uzavřít k poslednímu dni účetního období účetní knihy a sestavit účetní závěrku. Celý proces předcházející sestavení účetní závěrky se nazývá účetní uzávěrka. Účetní uzávěrka se skládá z:

- přípravných prací, při nichž ÚJ kontroluje převody zůstatků a testuje bilanční kontinuitu, prování inventarizaci, kontroluje zůstatky účtů opravných položek, časového rozlišení a dohadných položek,

- doúčtování skutečností k rozvahovému dni, přičemž se jedná zejména o doúčtování kurzových rozdílů, časových rozlišení, opravných a dohadných položek, zásob na cestě a zaúčtování koncových stavů skladů při užívání způsobu B,
- výpočtu výsledku hospodaření, daně z příjmů a uzavření účetních knih, kdy ÚJ zjišťuje konečné stavy rozvahových a výsledkových účtů, sestavuje výsledek hospodaření, vypočítá daň a uzavře účetní knihy zaúčtováním znázorněném v následující Tab. 3.21.

Tab. 3.20 Uzavírání účetních knih

Účetní případ	Má dáti	Dal
Uzavření účtu odběratelů	962	311
Uzavření účtu materiálu	962	112
Uzavření účtu dodavatelů	321	962
Uzavření účtu fondů	911	962
Uzavření účtu mzdových nákladů	963	521
Uzavření účtu provozních dotací	691	963

Zdroj: ČÚS č. 402, vlastní zpracování

Výsledkem procesu účetní uzávěrky je sestavení účetní závěrky. Účetní závěrka musí být sestavena tak, aby dle § 7 odst. 1 ZoÚ podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.

K uživatelům účetní závěrky patří především zakladatelé NNO, jejich statutární orgány, kontrolní orgány, poskytovatelé dotací, poskytovatelé darů, státní orgány, banky a jiné finanční instituce, veřejnost a ostatní uživatelé např. management NNO.

Účetní závěrka NNO musí dle ZoÚ obsahovat alespoň tři výkazy a to rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Zbývající výkazy jsou závislé na kategorizaci ÚJ, ale vzhledem k tomu, že většina NNO patří mezi mikro a malé ÚJ, práce se dalšími výkazy již nezabývá. Jak již bylo v práci dříve zmíněno, přesněji v podkapitole 3.3.1. můžou některé NNO za dodržení podmínek sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, jak ukazuje **Příloha č. 3**. Ty NNO, které podmínky nesplňují musejí sestavit účetní závěrku v plném rozsahu, jejíž vzor obsahuje **Příloha č. 5**. Všechny tyto výkazy jsou výkazy stavovými a ukazují ekonomickou situaci NNO k rozvahovému dni.

Rozvaha či bilance sestává dle § 5 odst. 2 vyhlášky č. 504/2002 z hodnot položek rozvahy vykázaných dle konečných zůstatků zjištěných na jednotlivých syntetických účtech směrné účtové osnovy. Položky opravných položek a oprávek se uvádějí se záporným znaménkem. V prvním sloupci se uvádějí částky aktiv a pasiv se stavem k prvnímu dni účetního období. Ve druhém sloupci se uvádějí stavy aktiv a pasiv k poslednímu dni účetního období, za které se účetní závěrka sestavuje. Výjimku tvoří položka pasiv "A.II.1. Účet výsledku hospodaření", která se vykazuje pouze k poslednímu dni uzavíraného účetního období, a položka pasiv "A.II.2. Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení", která se vykazuje pouze k prvnímu dni účetního období. Povinností NNO u sestavování účetní závěrky je vykazání hlavní a hospodářské činnosti odděleně, což je jeden z důvodů, proč musí ÚJ i v průběhu účetního období účtovat odděleně o těchto činnostech.

Ve výkazu zisku a ztráty se podle § 6 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 uvádějí k rozvahovému dni konečné zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů, rozdělené na hlavní činnost a hospodářskou činnost. Výsledek hospodaření před zdaněním a výsledek hospodaření po zdanění se uvede samostatně za hlavní činnost a samostatně za hospodářskou činnost. Za účetní jednotku jako celek se dílčí výsledky hospodaření sumarizují. Ve výkazu zisku a ztráty se informace za minulé účetní období neuvádějí. Neuvádění informací z předešlého účetního období představuje jeden z nejzásadnějších rozdílů oproti výkazu zisku a ztráty u podnikatelských subjektů.

Příloha, ačkoliv je v praxi často zanedbávanou součástí účetní závěrky doplňuje a vysvětluje veškeré informace zaznamenané v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Účetní závěrka, popřípadě i výroční zpráva, musí být zveřejněna ve sbírce listin vedené u daného rejstříkového soudu u něhož je NNO zapsána. Tato povinnost vznikla od roku 2016 na základě novely ZoÚ. Povinnost zveřejnit účetní závěrku má NNO nejpozději do konce následujícího účetního období. Výjimku z této povinnosti mají politické strany, které musejí zveřejnit svou účetní závěrku do 1. 4. následujícího období, a to v elektronické podobě na portálu Úřadu pro dohled nad hospodařením politických stran a hnutí.¹⁶ Výjimkou jsou také ústavy a OPS, ty mají za povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu do šesti měsíců od rozvahového dne.

¹⁶ <https://www.udhps.sh.cz/>, Jedná se o novou povinnost pro účetní závěrky a výroční finanční zprávy sestavené od roku 2017.

3.5.1 Výroční zpráva

Výroční zpráva je dle § 21 ZoÚ sestavována za účelem podání kompletních, ucelených a vyvážených informací o vývoji činností, výkonnosti a hospodaření dané ÚJ. Účel výroční zprávy může být u jednotlivých NNO ovlivněn jejich specifickými zákony, jak bylo zmíněno již v druhé kapitole této práce. Obsahem výroční zprávy musejí být dle § 21 odst. 2 ZoÚ alespoň následující informace

- skutečnosti, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- předpokládaný vývoj činností účetní jednotky,
- popis aktivit v oblasti výzkumu a vývoje,
- popis aktivit v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztahů,
- popis poboček mimo území ČR,
- informace požadované právními předpisy upravující danou NNO.

Povinnost sestavovat výroční zprávu mají vždy OPS, nadace, VVI, ŠPO, politické strany a církve, jak o nich bylo pojednáváno v druhé kapitole této práce. Přesto může vzniknou povinnost ostatním výše nejmenovaným NNO sestavit výroční zprávu a to tehdy, když podléhá schválení účetní závěrky NNO auditorem.

3.6 Audit

Pelikánová (2018, str 110) definuje audit jako přezkoumání účetních výkazů, vlastního účetního systému a účetních zápisů oprávněným auditorem v míře dostatečné k vyslovení názoru, zda předložené účetní výkazy jsou pravdivé a věrné a zda jsou v souladu s odpovídajícími předpisy.

Obecnými podmínkami stanovenými v ZoÚ přesněji v § 20 odst. 1 písm. c) je překročení dvou podmínek, a to ve dvou přecházející po sobě jdoucí účetní období. Těmito podmínkami je

- překročení hranice 40 mil. Kč čistých aktiv,
- překročení hranice 80 mil. Kč ročního úhrnu čistého obratu,
- překročení průměrného počtu zaměstnanců 50ti osob.

Tedy pokud za výši zmíněných podmínek účetní jednotka překročí hranice musí mít účetní závěrku schválenou auditorem. Přesto mnohým z NNO ukládá jejich zákon tvrdší podmínky. U nadací vzniká povinnost auditu při překročení obratu 5 mil. Kč v daném účetním

období. U ústavu je podmínkou překročení obratu 10 mil. Kč v daném účetním období nebo pokud tuto povinnost ukládá statut. Účelová zařízení církví ověřují účetní závěrku při překročení obratu 10 mil. Kč v daném účetním období. OPS si nechávají ověřit účetní závěrku, pokud jejich obrat přesáhne 10 mil. Kč v daném účetním období nebo celkem příjme dotace ve výši 1 mil. Kč v rámci jednoho účetního období. Kupříkladu politické strany mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem za zákona o politických stranách vždy, a dokonce výrok auditora musí být bez výhrad. Stejně tak VVI má vždy povinný audit.

3.7 Účetní specifika a návrhy na analytickou evidenci jednotlivých NNO

Přesto, že hlavním stavebním kamenem účtování v NNO, jak bylo dříve v práci zmíněno, je stále ZoÚ, ČUS č. 401-414 a vyhláška č. 504/2002 existují specifika vyžadována jednotlivými zákony daných NNO. V následujících podkapitolách jsou zmíněna některá hlavní specifika, kterými se účetnictví jednotlivých NNO musí vyznačovat.

3.7.1 Nadace

NOZ v § 357 ustanovuje, že nadace musí o nadačních příspěvcích účtovat odděleně. Stejně tak musí odděleně vést náklady na správu a ostatní činnosti. Takovéto oddělené evidence lze buďto využitím vnitropodnikového členění na střediska a činnosti nebo jak ukazuje následující Tab. 3. 21. Některé nadace dokonce vymezují, kolik procent z celkových nákladů nadace můžou zabírat náklady na správu. Tato pravidla vycházejí z dřívějších právních úprav nadací a nadačních fondů. Dnes již zákon nestanovuje žádné omezení, pouze ukládá nutnost odděleného vedení.

Tab. 3.21 Návrh analytické evidence u nadace

Účet	Členění analytické evidence nákladů a výnosů dle činností
501.101	Kancelářské potřeby – hlavní činnost
501.201	Kancelářské potřeby – správa
501.301	Kancelářské potřeby – vydavatelská činnost
501.102	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – hlavní činnost
501.202	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – správa
501.302	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – vydavatelská činnost
518.101	Telefonní poplatky – hlavní činnost
518.201	Telefonní poplatky – správa
518.301	Telefonní poplatky – vydavatelská činnost
518.102	Zpracování účetnictví – hlavní činnost

Účet	Členění analytické evidence nákladů a výnosů dle činností
518.202	Zpracování účetnictví – správa
518.302	Zpracování účetnictví – vydavatelská činnost

Zdroj: vlastní návrh

V případě nákladů jako je zpracování účetnictví není zprvu jasné, do jaké činnosti by se měly náklady zahrnout, neboť zpracování účetnictví je za celou nadaci a účetní firma na faktuře nebude rozdělovat činnosti. Z toho důvodu by si nadace měla stanovit jakýsi procentuální poměr na jehož základě náklady rozkládá. V případě zpracování účetnictví může vycházet např. z počtu účtovaných položek v rámci jednotlivých činností za daný měsíc. V případě nákladů na spotřebu energií pak v poměru, v jaké jsou prostory využívány. U příkladu webového hostingu nebo zabezpečovacího systému je možné náklad rozdělit rovnými díly.

3.7.2 Obecně prospěšná společnost

OPS je podle § 19 ZOPS povinna ve svém účetnictví důsledně oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi, náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami a náklady a výnosy nepatřící do předchozích skupin a spojené se správou OPS. Možným klíčem k vedení takto důsledně oddělené evidence nákladů a výnosů může být návrh v Tab. 3.22.

Tab. 3.22 Návrh analytické evidence OPS

Účet	Členění analytické evidence nákladů a výnosů dle činností
501.101	Kancelářské potřeby – NZDM
501.201	Kancelářské potřeby – SAS
501.301	Kancelářské potřeby – OP
501.401	Kancelářské potřeby – nájemné (obálky pro zasílání faktur, kancelářský papír)
501.501	Kancelářské potřeby – správa
501.102	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – NZDM
501.202	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – SAS
501.302	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – OP
501.402	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – nájemné (vybavení kanceláří)
501.502	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – správa
602.100	Tržby z prodeje služeb – NZDM
602.200	Tržby z prodeje služeb – SAS
602.300	Tržby z prodeje služeb – OP
602.400	Tržby z prodeje služeb – nájemné

Účet	Členění analytické evidence nákladů a výnosů dle činností
602.500	Tržby z prodeje služeb – správa
682.101	Přijaté dary – NZDM – osvobozený příjem – pro veřejně prospěšný účel
682.102	Přijaté dary – NZDM – je předmětem daně z příjmů
682.201	Přijaté dary – SAS – osvobozený příjem – pro veřejně prospěšný účel
682.202	Přijaté dary – SAS – je předmětem daně z příjmů
682.301	Přijaté dary – OP – osvobozený příjem – pro veřejně prospěšný účel
682.302	Přijaté dary – OP – je předmětem daně z příjmů
682.501	Přijaté dary – správa – osvobozený příjem – pro veřejně prospěšný účel
682.503	Přijaté dary – správa – je předmětem daně z příjmů

Zdroj: vlastní návrh

Ve výše zmíněné tabulce je možné nalézt návrh na analytickou evidenci pro pět činností. U přijatých darů autorka navrhla analytickou evidenci, která by co nejvíce vyhovovala potřebám daně z příjmů.

V případě, že OPS financuje svou činnost z dotací může tuto se tato skutečnost promítnout i do analytické evidence, jak to zachycuje Tab. 3.23. Předpokladem je, že každý dotace bude zastoupena daným dvojmístným číslem.

Účet	Členění analytické evidence nákladů a výnosů dle činností
501.10110	Kancelářské potřeby – NZDM
501.20120	Kancelářské potřeby – SAS
501.30130	Kancelářské potřeby – OP
501.50110	Kancelářské potřeby – správa
501.10210	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – NZDM
501.20220	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – SAS
501.30230	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – OP
501.50220	Dlouhodobý drobný hmotný majetek – správa
691.10110	Přijátá provozní dotace – NZDM
691.20120	Přijátá provozní dotace – SAS
682.30130	Přijátá provozní dotace – OP

Zdroj: vlastní návrh

3.7.3 Politické strany

Zákon o politických stranách předkládá v § 17 odst. 8 seznam možných příjmů politické strany které jsou závazné. Jedná se o příjmy

- příspěvky ze státního rozpočtu ČR na úhradu volebních nákladů,
- příspěvky ze státního rozpočtu ČR na činnost strany,
- členské příspěvky jednotlivých členů politické strany,
- dary, dědictví a jiná bezúplatná plnění,
- příjmy z nájmu, pachtu a zcizení movitého a nemovitého majetku,
- úroky z vkladů,
- příjmy vznikající z účasti na podnikání jiných právnických osob s povoleným účelem činnosti,
- příjmy z pořádání tombol, kulturních, společenských, sportovních, rekreačních, vzdělávacích a politických akcí,
- zápůjčky a úvěry poskytnuté bankou, platební institucí nebo institucí elektronických peněz nebo pobočkou zahraniční banky, platební instituce nebo instituce elektronických peněz na území ČR.,
- příspěvky ze státního rozpočtu ČR na podporu činnosti politického institutu.

3.7.4 Veřejná výzkumná instituce

VVI má stejně jako mnohé jiné NNO možnost provozovat i jinou než hlavní činnost. Problém ovšem nastává ve chvíli, kdy ona jiná činnost k rozvahovému dni vykazuje ztrátu. V tomto případě má VVI povinnost tuto činnost neprodleně ukončit.

Pokud generuje VVI zisk, zákon o VVI v § 21 odst. 6 ji ukládá použití takového zisku na úhradu ztrát z předešlých let a až následně k podpoře hlavní činnosti. Podporou hlavní činnosti je myšlena povinná tvorba fondů, kterou zákon o VVI v § 24 ukládá. Dále se již problematikou tvorby fondů ve VVI tato práce nezaobírá.

4 Nestátní neziskové organizace a analýza problematiky daně z příjmů a daně z přidané hodnoty

Daňovému zatížení podléhají všechny subjekty v ČR. Mezi tyto subjekty patří fyzické a veškeré právnické osoby, tedy i NNO. Avšak vzhledem k odlišnému poslání NNO od podnikatelských subjektů, mohou NNO využívat určitá daňová privilegia. Tato kapitola bude tedy především analýzou problematiky u dvou daní, a to u daně z příjmů a daně z přidané hodnoty.

Dříve než bude podrobně specifikována problematika obou daní je zapotřebí vymezit pojem daň. Daň je obecně definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Jedná se o platbu neúčelová a neekvivalentní. Daň se buď pravidelně opakuje v časových intervalech, nebo je pravidelná a platí se za určitých okolností.

4.1 Daň z příjmů

Výše zmíněná privilegia se u daně z příjmů do značné míry mezi NNO stávají spíše přítěží, jelikož jsou administrativně náročné. Ona výhoda v dani z příjmů tkví ve speciálním režimu zdaňování hlavní činnosti a následná zásadní nevýhoda je v pohledu daně na hospodářské a ostatní činnosti. Ale pro začátek bude vhodnější věnovat se oněm výhodám. Jednou z výhod, jež zákon o daních z příjmů (dále jen ZDP) nabízí je institut veřejně prospěšného poplatníka.

4.1.1 Veřejně prospěšný poplatník

Za veřejně prospěšného poplatníka je považován ten subjekt, který alespoň jednu ze svých hlavních činností provádí nikoliv za účelem podnikání. Z podstaty této definice by mohlo vyplývat, že i jakákoliv akciová společnost či společnost s ručením omezeným by mohla být veřejně prospěšným poplatníkem. I na to ZDP pomyslel a v § 17a odst. 2 vyloučil z možnosti mít institut veřejně prospěšného poplatníka obchodní korporace, profesní komory a poplatníky jež chrání a hájí podnikatelé zájmy svých členů a jejichž členské příspěvky nejsou osvobozeny od daně, všechny zdravotní pojišťovny, Českou televizi, Českou tiskovou kancelář, Český rozhlas, SVJ a nově i rodinné fundace, tedy nadace a nadační fondy které byly zřízeny za účelem podpory zakladatele a jemu blízkých osob či jejich činnost k takovéto podpoře směřuje.

4.1.2 Příjmy, jež jsou předmětem daně vždy

Mezi příjmy NNO, které jsou vždy předmětem daně z příjmů jsou příjmy

- z reklam,
- z členských příspěvků,
- nájmu s výjimkou nájmu státního majetku, (§ 18a odst. 5 ZDP)
- z prodeje majetku,
- dosažené vedlejší a hospodářskou činností, (§ 18 odst. 1 ZDP)
- z nepodnikatelské hlavních činností, pokud převyšují výdaje. (§ 18 odst. 1 písm. a), odst. 3 a 4 ZDP)

Při hodnocení, zda je činnost zisková či nikoliv je nutné vycházet z definice činnosti, jak jej definují statuty nebo zakladatelský dokument. Pokud například statut obsahuje tři hlavní činnosti sociálně aktivizační službu pro rodiny s dětmi (dále jen SAS), nízkoprahové zařízení pro děti a mládež (dále jen NZDM) a občanskou poradnu (dále jen OP) musí každou z těchto činností sledovat v účetnictví odděleně, aby byl následně schopen vyvodit daňový zisk nebo ztrátu oné činnosti. V případě, že by příjmy z OP převyšovaly k nim přiřazené výdaje je zapotřební tento daňový zisk zdanit i přesto, že je tato činnost činností hlavní tedy veřejně prospěšnou. Pokud by ale NNO považovala tyto tři okruhy za činnost jedinou např. sociální službu, v tu chvíli by veškeré příjmy a výdaje těchto okruhů počítal poplatník dohromady. Pokud by tedy měla SAS vyšší ztrátu, než jaký zisk má OP a NZDM by bylo vyrovnané, celková činnost sociální služby je ztrátová a příjmy z této činnosti nejsou předmětem daně. Proto je pro NNO stěžejní, jak definuje svou hlavní činnost. Výše popsanou situaci názorněji popisuje následující Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Srovnání zjištění základu daně z pohledu činností

	SAS v tis. Kč	NZDM v tis. Kč	OP v tis. Kč	Sociální služby v tis. Kč
Příjmy	80	150	105	335
Výdaje	100	150	90	340
Výsledek hospodaření	-20	0	15	-5
Základ daně	0	0	15	0

Zdroj: vlastní návrh

ZDP jde ještě o kus dál a v hlavní nepodnikatelské činnosti NNO rozlišuje plnění poskytovaná za ceny převyšující vlastní náklady a plnění poskytovaná za cenu nižší, než jsou

vlastní náklady. Tedy pokud NNO v rámci jedné činnosti prodává za různé ceny viz. Tab. 4.2, například lístky na ples pro členy spolku za zvýhodněnou cenu pod hodnotu výdajů a pro nečleny spolku za cenu vyšší, než je hodnota výdajů. V podnikatelském prostředí by se tyto rozdíly vzájemně vykompenzovaly a v případě, že by ples byl nakonec ztrátový, veškeré výdaje by byly stejně daňově uznatelné. Ale pro NNO zákon nedovoluje takovouto kompenzaci, tedy výdaje na ples spojené se členy spolku by byly daňově neuznatelné, část činnosti je ztrátová, základ daně je nulový. Na druhou stranu část výdajů na ples spojený s nečleny spolku je převyšován příjmy z prodeje lístku pro nečleny, část činnosti je zisková, základem daně je rozdíl mezi těmito příjmy a výdaji.

Tab. 4.2 Srovnání ztrátové podnikatelské a nepodnikatelské činnosti

	Podnikatel v tis. Kč		Spolek v tis. Kč	
	Zaměstnanci	Veřejnost	Členové	Veřejnost
Příjmy	800	1500	800	1500
Výdaje	900	900	900	900
Výsledek hospodaření	-100	600	-100	600
Základ daně	-100	600	0	600
Celkem základ daně		500		600

Zdroj: vlastní návrh

4.1.3 Příjmy, jež nejsou předmětem daně

Mezi příjmy NNO, které nejsou předmětem daně se řadí příjmy:

- z nepodnikatelské hlavní činnosti v případě, že jsou ztrátové viz. Tab. 4.1,
- z dotací, příspěvků, podpor a jakýchkoliv jiných plnění z veřejných rozpočtů dle zákona č. 218/2002 Sb. a zákona č. 250/2000 Sb. viz. řádek 101 **Příloha č. 6**,
- z podpory Vinařské fondu,
- z úplat, které patří do příjmů státního rozpočtu, zejména při hospodaření se státním majetkem,
- z bezúplatného nabytí věcí u církví, tedy v rámci církevních restitucí.

Nutno podotknout, že pro správné zjištění ziskovosti či ztrátovosti hlavní činnosti musí mít NNO na paměti zásadu daňové souvztažnosti, tedy srovnávat pouze příjmy zdanitelné a daňově uznatelné náklady. Jinak řečeno, nutno příjmy a výdaje očistit o dotace či příspěvky na provoz a s nimi související výdaje.

4.1.4 Příjmy, jež jsou předmětem daně ale jsou osvobozeny

Za příjmy NNO, které jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny řadí ZDP příjmy:

- z členských příspěvků u ZSPO v nichž členství není povinné, spolků nemajících identitu organizace zaměstnavatelů, odborových organizací, politických stran, profesních komor s nepovinným členstvím¹⁷ viz řádek 110 **Přílohy č. 6**,
- z kostelních sbírek, za církevní úkony, z příspěvků členů církve,
- plynoucí z majetku vloženého do nadační jistiny u veřejně prospěšné nadace viz. řádek 110 **Přílohy č. 6**,
- plynoucí z dědictví nebo odkazu, povětšinou u nadací a nadačních fondů,
- plynoucí z darů za podmínky využití na veřejně prospěšné účely viz. řádek 109 **Přílohy č. 6**,
- z veřejných sbírek¹⁸ na humanitní a charitativní účely viz. řádek 109 **Příloha č. 6**.

4.1.5 Příjmy, jež jsou předmětem daně srážkové

Mezi příjmy zdaněné srážkovou daní spadají úroky z běžných účtů. Takovéto úroky jsou vždy předmětem daně, ale již při jejich připsání na běžný účet z nich byla sražena daň ve výši 19 % a tedy je již NNO nezdaňuje. V daňové přiznání jsou tyto příjmy zachyceny v řádku 120 viz. Příloha č. 6.

4.1.6 Široký základ daně

U NNO rozlišuje ZDP dva daňové režimy zdaňování příjmů a to tzv. širokým a úzkým základem daně. Předmětem daně u poplatníků užívajících široký základ daně jsou veškeré příjmy vyjma investičních dotací. Tedy součástí základu daně jsou i ztrátové hlavní činnosti. Poplatníkem užívajícím široký základ daně jsou VVI, VVŠ, OPS, ústavy a poskytovatelé zdravotních služeb¹⁹ bez ohledu na jejich právní formu.

Poplatníci širokého základu daně mohou využít snížení základu daně dle § 20 odst. 7 ZDP a to ve výši 30 % základu daně maximálně však 1 mil Kč a v případě, že 30 % ze základu daně je částka nižší než 300 tis. Kč lze odečíst částku 300 tis. Kč maximálně však do výše

¹⁷ Výjimkou u profesních komor jsou Hospodářská komora ČR a Agrární komora ČR.

¹⁸ Definice veřejné sbírky je ukotvena v zákoně č. 117/2001 Sb. o veřejných sbírkách kdy se jedná o shromažďování pouze peněžních prostředků od předem neznámého okruhu přispěvatelů pro předem stanovený humanitární či charitativní účel.

¹⁹ Poskytovatelé zdravotních služeb provozující svou činnost dle zákona č. 372/2011 Sb. o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování.

základu daně. Částka úspory na dani musí být v následujícím zdaňovacím období použita na vzdělávací, vědecké, umělecké či vývojové a výzkumné činnosti u poplatníků VVŠ, VVI a OPS a ústavů jež jsou soukromými vysokými školami nebo na krytí nákladů z nepodnikatelských činností u poplatníků OPS a ústavů. Výjimku ještě představují VVI, které si jako úsporu mohou odečíst maximálně 3 mil. Kč. Nárok na snížení základu daně podle § 20 odst. 7 nemají poskytovatelé zdravotních služeb. Následující Tab. 4.3. ukazuje, jak by OPS měla kontrolovat jednotlivé činnosti a z nich vytvářet základ daně.

Tab. 4.3 Zjištění základu daně metodou širokého základu daně

tis. Kč	Hlavní činnost					Hospodářská činnost			Celkem
	Sociální služby		Taneční kroužek	Výtvarný kroužek	Dary	Nájem	Úroky	Reklama	
	dotace	ostatní							
výnosy	1 500	800	700	430	100	100	15	1100	
náklady	1 500	1 200	600	200	50	200	0	300	
výsledek hospodaření	0	-400	100	230	50	-100	15	800	695
není předmětem daně	0						15		15
osvobozeno od daně					50				50
základ daně	0	-400	100	230	0	-100	15	800	645
snížení základu daně									300
daň z příjmu									65,55
srážková daň							0		0
výsledná daň									65,55
úspora									57

Zdroj: vlastní návrh

Jak je z Tab. 4.3 viditelné nemohou si poplatníci se širokým základem daně uplatnit srážkovou daň z úroků.

4.1.7 Úzký základ daně

Úzký základ daně představuje pro většinu NNO nutnost. Tento režim zjišťování základu daně je kompletně závislý na rozdělování příjmů a výdajů na činnosti. Mezi poplatníky, kteří zjišťují základ daně své NNO úzce patří spolky, nadace, nadační fondy, církve a honební společenstva. Samozřejmě zde stále platí podmínka, že musejí být veřejně prospěšnými poplatníky a nesmějí vykonávat zdravotní služby. Princip úzkého základu daně tkví v nezahrnování ztrátové hlavní činnosti do základu daně. Stejně jako u širokého základu daně

mohou si poplatníci úzkého základu daně uplatnit snížení základu daně dle § 20 odst. 7. Postup uplatnění je totožný jako u širokého základu daně, částka úlevy musí být v následujícím zdaňovacím období použita ke krytí nákladů z nepodnikatelských činností. Následující Tab. 4.4. ukazuje, jak by spolek měl kontrolovat jednotlivé činnosti a z nich vytvářet základ daně. Pro srovnání s principem širokého základu daně jsou využity totožné položky a hodnoty.

Tab. 4.4 Zjištění základu daně metodou úzkého základu daně

tis. Kč	Hlavní činnost					Hospodářská činnost			Celkem
	Sociální služby		Taneční kroužek	Výtvarný kroužek	Dary	Nájem	Úroky	Reklama	
	dotace	ostatní							
výnosy	1 500	800	700	430	100	100	15	1100	
Náklady	1 500	1 200	600	200	50	200	0	300	
výsledek hospodaření	0	-400	100	230	50	-100	15	800	695
není předmětem daně	0	-400					15		-415
osvobozeno od daně					50				50
základ daně	0	0	100	230		-100		800	1 030
snížení základu daně									309
daň z příjmu									<u>136,99</u>
srážková daň							3		3
výsledná daň									133,99
úspora									58,71

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.8 Dary

Dar je definován NOZ a v současné době nevyžaduje na každý dar písemnou darovací smlouvu. Výjimku představuje darování majetku zapsaného ve veřejném rejstříku tedy např. stavby či pokud nedojde k odevzdání darované věci spolu s projevem vůle darovat. V případě uskutečnění vzájemného daru je dle NOZ darem pouze částka, o kterou jedno plnění převyšuje plnění druhé. ZDP ale na celý vzájemný dar pohlíží jako na příjem z koupě či směny.

Jak je zachycen dar v účetnictví z pohledu dárce jako NNO již bylo popsáno v kapitole tři této práce. Dary poskytnuté jsou z pohledu ZDP vždy výdaji nedaňovými. Stejný postup zachovává ZDP až už se jedná o dary peněžité či věcné. Nedaňovým nákladem je tedy i daňová zůstatková cena DHM či DNHM, který je vyřazen z důvodu darování. U darování především služeb a zásob je nutné vzít v potaz také hledisko daně z přidané hodnoty, o kterém bude

pojednáváno v této kapitole později. Na rozdíl od dárců fyzických osoba či jiných právnických osob není možné u NNO využít odpočitatelné položky ve výši poskytnutého daru.

Přijatý dar do NNO je dle ZDP osvobozen, pokud je využit na veřejně prospěšný účel. V případě, že financování darem nebylo využito v daném zdaňovacím období, musejí být všechny výdaje hrazené tímto darem v obdobích následujících považovány za daňově neúčinné a to dle § 24 odst. 2 písm. zc ZDP.

4.1.9 Paušální výdaje na dopravu

Pokud se NNO rozhodne, neuplatňovat výdaje na dopravu dle ujetých kilometrů, umožňuje ji ZDP v § 24 odst. 1 písm. x), § 24 odst. 2 písm. zt) a § 28 odst. 6 využití paušálních výdajů na dopravu. Základní výše paušálu za jedno vozidlo na měsíc činí 5 tis. Kč. Je nutno upozornit, že rozhodnutí poplatníka o uplatnění paušálních výdajů na dopravu nijak nemění povinnost vést evidenci jízd. Evidence či deník jízd je využíván i v případech nároků na odpočty DPH z pohonných hmot a také v rámci dodržování předpisů bezpečnosti práce. V případě, že je vozidlo používáno i k jiným účelům, než je dosažení, zajištění a udržení příjmů sníží se výše použitelného paušálu na 80 % tedy na částku 4 tis. Kč za jedno vozidlo za měsíc.

Použit paušální výdaje na dopravu lze na tři vozidla současně. V případě, že jsou paušální výdaje kráceny na jednom vozidle, automaticky jsou paušální výdaje na dopravu u zbývajících dvou vozidel uplatňovány v plné výši. Pokud je využito paušálních výdajů na dopravu, stávají se všechny výdaje na pohonné hmoty a parkovné daňově neúčinnými. Pokud je použit krácený paušální výdaj, musí NNO považovat za daňově účinné pouze 80 % výdajů spojených s vozidlem včetně odpisů.

Paušální výdaje na dopravu ze skupiny veřejně prospěšných poplatníků mohou použít pouze VVŠ, VVI, poskytovatelé zdravotních služeb, OPS a ústavy.

4.1.10 Uplatňování odpisů do daňově uznatelných výdajů

V případě, že NNO s úzkým základem daně vlastní majetek, který je využíván jak v činnosti hlavní, tak v hospodářské může odpisy takového majetku uplatňovat pouze v poměrné výši odpovídající poměru v jakém je majetek užíván k jednotlivým činnostem. Například pokud spolek vlastní stavbu a tuto stavbu používá jako sídlo spolku, využívá její část jako kancelář a část pronajímá jiným NNO musí daňový odpis této stavby rozdělit v poměru např. využívané plochy.

4.1.11 Kurzové rozdíly u nestátních neziskových organizací

Dle ZDP nejsou kurzové rozdíly příjmy z činnosti, ale příjmy z nakládání s majetkem. Příjmy z nakládání s majetkem se zdaňují vždy a za všech okolností, z čehož pro NNO vyplývá, že je možné je zahrnout do hospodářské činnosti bez ohledu na to, zda daná NNO určuje základ daně jako široký či úzký. V případě, že kurzové rozdíly souvisí s hlavní činností pak by tyto kurzové rozdíly neměly automaticky vstupovat do výpočtu základu daně. Posouzení, zda je daná hlavní činnost zisková či ztrátová je možné po vyloučení daňově neuznatelných nákladů, ale i po vyloučení kurzových rozdílů. Takováto podmínka platí i v případě, že z pohledu dotačních podmínek či jiných hledisek je kurzový rozdíl považován za související s danou hlavní činností.

4.1.12 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek z pohledu daně z příjmů

Hlavními rozdíly mezi účetním a daňovým pohledem na DM je pohled na jejich cenu a umořování. Na rozdíl od účtování o DM, které závisí především na dané účetní jednotce ZDP je striktní.

Za DHM jsou považovány samostatné movité věci, dospělá zvířata a jiný majetek se vstupní cenou vyšší než 40 tis. Kč. Bez pohledu na vstupní cenu jsou za DHM považovány pozemky, stavby a pěstitelské celky trvalých porostů. Druhou podmínkou pro zařazení věci do DHM je provozně-technická funkce věci delší než jeden rok.²⁰ V případě technického zhodnocování DHM představuje hranice pro kapitalizaci výši 40 tis. Kč.

Při amortizaci DHM využívá ZDP daňové odpisy, z nichž je možno využít dvě metody, a to odepisování zrychlené a rovnoměrné. Díky striktně nastavenému systému odepisování dochází k odklonu mezi účetní a daňovou amortizací.

Za DNHM jsou považovány nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek. Podmínkami pro klasifikaci věci jako DNHM je nabytí či vytvoření věci, vstupní cena ve výši nejméně 60 tis. Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. Při technickém zhodnocování DNHM je nutné, aby vstupní cena převýšila částku 40 tis. Kč.

Při odepisování DNHM z daňového hlediska stanovuje ZDP opět striktně dané postupy. Na rozdíl od daňových odpisů DHM se počítají jako roční, využívá ZDP u DNHM odepisování za pomoci měsíců.

²⁰ U pěstitelských celků trvalých porostů je za dobu plodnosti považováno tříleté období.

4.2 Obsah daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob

4.2.1 Položky zvyšující základ daně

Položkami, které zvyšují základ daně jsou příjmy a výdaje uvedené v § 23 ZDP. Mezi tyto se řadí např. nepeněžní příjmy v podobě technického zhodnocení, dodavatelsko-odběratelské vztahy mezi spřízněnými osobami či směnné transakce. Takovéto položky jsou řazeny do řádku 20 viz **Příloha č. 6**.

Dalšími položkami zvyšujícími daňový základ jsou částky darů či jiných bezúplatných příjmů, které byly dříve poplatníkem osvobozeny, ale tyto příjmy nebyly využity v souladu s podmínkami, tedy nebyly použity na veřejně prospěšnou činnost. V takovém případě je zapotřebí částku přičíst k základu daně, a to v řádku 30 viz. **příloha č. 6**.

V případě, že poplatník neodvedl sociální a zdravotní pojištění srážené zaměstnancům ze mzdy v termínu do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období je povinen tuto částku uvést v řádku 30 viz **příloha č. 6** a zvýšit o ni základ daně.

Částky úhrad smluvních pokut, úroků z prodlení, penále a poplatků z prodlení či jiných sankcí v rámci závazkových vztahů u věřitele mohou zvyšovat základ daně. Je tomu v případě, že právní nárok na tato plnění vznikl již v přecházejícím zdaňovacím období a o částky tohoto nároku byl snížen základ daně v daných obdobích. Pokud je tato podmínka splněna, částky úhrad zvýší základ daně na řádku 30 viz. **příloha č. 6**.

Na řádku 30 je vykazována i nevyčerpaná úspora na dani z přecházejícího zdaňovacího období dle § 20 odst. 7 ZDP.

V případě, že poplatník eviduje ve svém účetnictví neuhrazené dluhy po splatnosti déle než 30 či 36 měsíců²¹ musí částky těchto dluhů dodat v řádku 30 viz. **příloha č. 6**.

Daňově neuznatelné výdaje dle § 24 a 25 ZDP zaznamenává poplatník do řádku 40. Příklady takovýchto výdajů mohou být cestovné hrazené nad limit, reprezentace, penzijní připojištění nad limit, náklady na stravování nad limit, nespotřebované zásoby zaúčtované do nákladů, dary, manka a škody. Ke snadnějšímu rozklíčování, jakého charakteru jsou tyto výdaje využívá přiznání k dani z příjmů (dále jen DAPPO) přílohu A jež je součástí **přílohy č. 6** této práce.

²¹ Podmínka 30ti měsíců se vztahuje na závazky splatné po 1.1.2015 a podmínka 36ti měsíců je vázána na závazky splatné do 31.12.2014

V řádku 50 DAPPO jde vidět rozdíl účetních a daňových odpisů. Tedy částka účetního odpisu přesahující výši odpisu daňového. Jedná se taktéž o částku zvyšující základ daně.

A konečně řádek 62 DAPPO slouží k zaznamenání výdaje které souvisí s příjmy které nejsou předmětem daně za předpokladu, že v řádku 40 poplatník uvede výdaje související s příjmy jež jsou předmětem daně.

4.2.2 Položky snižující základ daně

Položky snižující základ daně je možné zaznamenat na řádky 100 až 160. Řádek 100 slouží k vykázání příjmů, které nejsou předmětem daně, ale jsou zahrnuty v řádku 10 tedy v rozdílu příjmů a výdajů.

Řádek 101 obsahuje příjmy, než nejsou předmětem daně viz podkapitola 4.1.3 této práce. Na řádku 109 lze nalézt příjmy osvobozené od daně, a to příjmy v podobě dědictví a odkazů, dary a ostatní bezúplatná plnění ale i příjmy z veřejných sbírek.

Do řádku 110 řadí NNO osvobozené příjmy mezi něž patří členské příspěvky a příjmy z kostelních sbírek viz podkapitola 4.1.3 této práce.

Řádek 111 navazuje na řádek 30, přičemž řádek 111 slouží k vykázání vzniklých smluvních pokut a úroků z prodlení ale také zaplacené pojistného za zaměstnance za předešlé období.

Podobně je tomu i u řádku 112 který věcně souvisí s řádkem 20, přičemž pokud poplatník v předešlém zdaňovacím období obdržel dary či jiné bezúplatné plnění a ty zdanil, ale v daném zdaňovacím období použil k financování výdajů k činnostem veřejně prospěšným může si o hodnotu těchto výdajů snížit základ daně v daném období.

Na řádku 120 lze nalézt příjmy zdaněné srážkovou daní ve výši 19 % a jak bylo již dříve v příkladech poukázáno jedná se o úroky z běžných účtů NNO. Řádek 130 je na tom podobně, zde se vykazují příjmy zdaněné srážkovou daní ve výši 15 %.

Obsahovou náplní řádku 140 jsou příjmy z rozpuštění fondů, přičemž tvorba těchto fondů byla nedaňovým nákladem. Do řádku 140 je možné zahrnout i příjmy související z výdajem, který byl v předešlém období vyloučen jako nedaňový.

Řádek 150 souvisí s řádkem 50 a obsahuje částku, o kterou výše daňových odpisů DM převyšuje částku účetních odpisů.

V neposlední řadě slouží řádek 160 k zaznamenání rozdílů mezi daňovými a účetními náklady kupříkladu při prodeji DHM či DNHM je zde zaznamenán rozdíl o který daňová zůstatková cena DM převyšuje tu účetní.

4.2.3 Snížení základu daně

Ke snížení základu daně může dojít buďto za pomoci položek snižujících základ daně či tzv. odčitatelných položek. Mezi takovéto odčitatelné položky patří především daňové ztráty z předešlých zdaňovacích období, odpočet výdajů na výzkum a vývoj, odpočet na podporu odborného vzdělávání. Tyto položky obvykle poplatník nezaznamenává ve svém účetnictví, jsou pouze uplatnitelné v DAPPO.

Daňovou ztrátu, tedy situaci, kdy daňově uznatelné výdaje jsou vyšší než příjmy, lze zpětně použít jako odpočitatelnou položku. Tuto možnost má poplatník po dobu 5ti zdaňovacích období od vyměření této ztráty. Výjimku dle § 34 odst. 3 ZDP pro uplatnění daňové ztráty představují OPS. V případě, že je OPS vysokou školou nebo poskytovatelem zdravotních služeb tato výjimka neplatí a může daňovou ztrátu použít jako odčitatelnou položku.

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve výši 100 % či 110 % je podmíněn splněním přísných podmínek v ZDP. Pro zajímavost jednou z podmínek je, že výdaje na výzkum a vývoj nesmí být financovány ani z části z veřejných zdrojů. Vzhledem k tomu, že většina NNO, jež jsou veřejně prospěšnými poplatníky tyto podmínky není schopna dodržet, touto odčitatelnou položkou se práce dále nezabývá.

Odpočet na podporu odborného vzdělávání lze uplatnit při pořízení majetku na odborné vzdělávání. Opět je zde podmínka, že toto pořízení nebylo financováno z veřejných zdrojů. Dalšími výdaji, jež je možné odečíst jsou výdaje vynaložené na žáka či studenta.

Řádek 251 DAPPO představuje prostor pro uplatnění daňové úlevy o níž bylo pojednáváno již v podkapitolách 4.1.6. a 4.1.7.

4.2.4 Slevy na dani

ZDP v § 35 umožňuje poplatníkům využít slev na dani. Slevu lze uplatnit za podmínek kdy poplatník zaměstnává osobu se zdravotní postižením. Dle závažnosti tělesného postižení zaměstnance je možno uplatnit buďto částku 18 tis. Kč na zaměstnance se zdravotním postižením či 60 tis. Kč za zaměstnance s těžkých zdravotním postižení za zdaňovací období.

Tyto částky jsou uvedeny za jednoho zaměstnance v případě, že je v pracovním poměru u dané NNO celé zdaňovací období.

4.3 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) patří mezi nejvýznamnější příjmy státního rozpočtu. Tato daň doléhá na všechny členy společnosti tedy jak fyzické, tak právnické osoby. Spolu se vstupem ČR do EU se v oblasti DPH pojí zavedení nového zákona o DPH, které mělo razantní vliv na podobu zdanění NNO. Předchozí zákon o DPH vycházel ze stejného rozdělení činností NNO jako ZDP tedy na hlavní a vedlejší, přičemž hlavní činnost byla osvobozena tedy NNO se musela zabývat pouze hospodářskou činností v souvislosti s DPH. Současný zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH) však upravuje zdanění NNO odlišným způsobem.

4.3.1 Osoby povinné k dani

Podle ZDPH je v §5 odst. 1 definována osoba povinná k dani jako fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobami povinnými k dani jsou i právnické osoby, jež nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, ale pouze pokud uskutečňují ekonomické činnosti.

Za ekonomickou činnost ZDPH v § 5 odst. 1 považuje soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, je-li tento majetek využíván soustavně, tedy je dlouhodobě pronajímán.

Obecně se tedy dá konstatovat, že NNO díky vykonávání svých činností naplňují definici osob povinných k dani.

4.3.2 Registrace k DPH

Osoba povinná k dani se může stát plátcem daně, a to buďto povinně ze zákona nebo na základě vlastní žádosti. Pro povinnou registraci je rozhodující dosažení obratu. Pro účely ZDPH je obratem myšlen souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které náleží osobě povinné k dani za dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Musí se jednat o úplaty v podobě zdanitelného plnění, plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, pokud je nejedná o

doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Naopak obrat pro DPH neobsahuje úplaty z prodeje dlouhodobého majetku. Tak tedy pokud obrat dle ZDPH nepřesáhne částku 1 mil. Kč v rámci 12 měsíců, nestává se plátcem DPH. Pokud je obrat překročen má NNO 15 dní od skončení měsíce v němž překročila obrat na registraci jako plátce daně. V neposlední řadě se NNO může stát plátcem daně, pokud podá přihlášku k registraci dobrovolně, a to i v případě, že její obrat se ani neblíží k limitu pro povinnou registraci.

ZDPH dále uvádí v § 106b, že plátce daně může podat žádost o zrušení registrace, ale ne dříve než po jednom roce od data registrace k DPH a za podmínky, že za onen uplynulý rok obrat NNO nepřesáhl 1 mil. Kč a celková hodnota zboží pořízeného z jiného členského státu nepřekročila v daném a předešlém roce částku 326 tis. Kč.

4.3.3 Identifikovaná osoba

Identifikovanou osobu se stává taková NNO, která není plátcem DPH a přijme službu s místem plnění v tuzemsku, poskytne službu s místem plnění v jiném členském státě atd. Pokud překročí hodnota zboží pořízeného v jednom kalendářním roce částku 326 tis. Kč, stává se NNO identifikovanou osobou. Datem pro registraci bude den, kdy byla částku 326 tis. Kč. Do celkové hodnoty zboží se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku.

Dle § 97 ZDPH se identifikovaná osoba k dani musí registrovat přihláškou místně příslušnému správci daně, a to nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy splnila podmínku 326 tis. Kč. Stejně jako v případě plátcovství i v případě identifikované osoby se může NNO registrovat dobrovolně.

Identifikovaná osoba může požádat o zrušení registraci, ale nejdříve za dva kalendářní roky od registrace a za splnění podmínky nepřekročení stanovené částky plnění s tím že lhůta pro tento dvouroční test začíná běžet od prvního dne po registraci. Výhodou statutu identifikované osoby je fakt, že musí podávat přiznání k DPH pouze v případě, že uskutečnila dané přeshraniční plnění.

4.3.1 Základ daně

Základem daně je cena, včetně jiných daní (nejčastěji daně spotřební), clo, poplatků, dávka, dotace k ceně, přičemž u služeb je do základu daně zahrnován i přímý materiál související se službou či zamontované stroje. V případě, že je přijata platba ještě před uskutečněním zdanitelného plnění, tedy v modelu záloh, je základem daně částka ona přijaté platby snížená o daň. Základem daně jsou také vedlejší výdaje spojené uskutečněním plnění jako např. balné, pojištění, provize či přeprava.

4.3.2 Výpočet a sazba daně

Podle Z DPH je daň možno vypočítat dvěma způsoby, buď ze základu daně bez daně což je takzvaná metoda zdola, nebo z částky za zdanitelné plnění včetně daně což je metoda zdola. Od novelizace z roku 2015 ZDPH ustanovuje tři sazby pro DPH. Základní sazbu ve výši 21 %, první sníženou sazbu ve výši 15 % a druhou sníženou sazbu ve výši 10 %. Sazbou 10 % je zdaňováno vybrané zboží jako potraviny pro malé děti, léky, časopisy a tištěné knihy či očkovací látky a mnoho dalších. První sníženou tedy 15ti % sazbu uplatňuje zákon na potraviny, nápoje, některé zdravotnické potřeby a mnoho dalších uvedených v příloze č. 3 ZDPH. Základní sazby je následně používána na vše ostatní, mimo výše uvedeného.

4.3.3 Předmět daně

Předmětem daně jsou plnění zdanitelná a osvobozená. O zdanitelná plnění se jedná u dodání zboží a poskytnutí služeb podle § 13 a 14 ZDPH. Osvobozená plnění se rozlišují na plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet daně na vstupu.

Za dodání zboží považuje ZDPH v § 13 převod práva nakládat s daným zbožím jako vlastník. Dále pak přenechání zboží k užívání na základě smlouvy či použití hmotného majetku jako nepeněžitého vkladu do obchodní korporace a jiné. Za poskytnutí služby se považují veškeré činnosti, které nespádají pod definici dodání zboží podle ZDPH. Mimo to zde také patří pozbytí nemovité věci, přenechání zboží k užití jinému, plnění spojená se vznikem a zánikem věcného břemene či vznik povinnosti na smluvním základě se strpět či zdržet určitého jednání nebo situace. Všechna zdanitelná plnění jsou vykazována na ř. 1 a 2 daňového přiznání, jak ukazuje **Příloha č. 6** této práce.

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně pak řeší § 63, který vymezuje plnění, která jsou osvobozená od daně na výstupu, a u nichž je zároveň možné si uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Mezi tato plnění se řadí za určitých podmínek vývoz zboží v ř. 22 viz **Příloha č. 6**, dodání zboží do jiného členského státu na ř. 20, dovoz zboží v ř. 7, 8, a 42, přeprava osob v ř. 26 a další.

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně jsou podle § 51 ZDPH definována jako uskutečněná plnění, z nichž se neodvádí daň na výstupu a zároveň není možné uplatnit si daň na vstupu z přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s touto činností. Zde lze zahrnout především plnění spadající do činností, jako jsou např. dodání nemovité věci, nájem nemovité věci, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby, sociální služby a další vykazány v ř. 50 viz. **Příloha č. 6**.

Naopak předmětem daně nejsou plnění s místem mimo tuzemsko. Tímto se zabývá § 24a ZDPH, který vymezuje tato plnění na poskytování služeb, dodání zboží s instalací či montáží a dodání zboží soustavami nebo sítěmi, přičemž všechna tato plnění jsou plněními mimo tuzemsko. Takovéto transakce jsou vykazovány v daňovém přiznání v ř. 21, 24, 26 a 31 viz **Příloha č. 6**.

Za další plnění, jež nejsou předmětem daně ZDPH § 13 odst. 8 písm. a) považuje plnění, která jsou natolik specifická, že nespádají ani do kategorie dodání zboží ani poskytnutí služeb viz. následující Obr. 4.1. Za taková plnění se, poskytnutí dárku v rámci dané ekonomické činnosti, postoupení vlastní pohledávky vzniklé plátcí či dodání vratného obalu spolu se zbožím. Takovéto transakce nejsou v přiznání k DPH vůbec brána v potaz.

Obr. 4.1 Schéma uskutečněných plnění a získaných úplat



Zdroj: vlastní návrh

Jelikož jsou pro NNO stěžejní především plnění osvobozená bez nároku na odpočet, práce s bude následně zabývá primárně jimi.

4.3.4 Vybraná osvobozená plnění bez nároku na odpočet

Mezi osvobozená plnění bez nároku na odpočet jsou zařazeny především společensky prospěšné činnosti a činnosti u nichž je ztížená možnost určení základu daně. U přijatých zdanitelných plnění, se pořizují k použití pro uvedená osvobozená plnění, není nárok na odpočet daně na vstupu. NNO se dle §51 povětšinou týkají především osvobození u převodu a nájmu nemovitých věcí, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc a ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Ostatními plněními jsou např. poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy, poskytování služeb blízkce souvisejících se sportem či tělesnou výchovou, poskytnutí pracovníků náboženskými nebo obdobnými organizacemi či poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží s takovýmito službami souvisejícími.

U prodeje nemovité věci je nutno vzít v potaz, že takováto transakce je osvobozena od daně bez nároku na odpočet pouze v případě, že je splněn časový test 5ti let. Tedy nemovitá věc může být prodána v režimu osvobozeném od daně bez nárok na odpočet pokud od prvního kolaudačního souhlasu či rozhodnutí či kolaudačního rozhodnutí a souhlasu po podstatně změně nemovité věci uběhlo pět let.

Nájem nemovité věci je osvobozen o daně bez nároku na odpočet v případě, že se nejedná o krátkodobý nájem²², o nájem parkovacích míst, o nájem bezpečnostních schránek či o nájem strojů. V případě, že NNO poskytuje nájem nemovité věci plátcí DPH k uskutečňování ekonomických činností, může se rozhodnout daň uplatnit. Častým příkladem v praxi je nájem kancelářských prostor jiným plátcům pro vykonávání jejich ekonomické činnosti.

Definice výchovné a vzdělávací činnosti pro účely DPH lze nalézt v § 57 ZDPH a jedná se o činnosti poskytované mateřskými, základními, středními, vyššími odbornými, základními uměleckými školami spolu s konzervatořemi a jazykovými školami s právem státní jazykové zkoušky. Všechny tyto subjekty musejí být zapsány ve školském rejstříku. Pod vzdělávací činnost spadají také praktická vyučování a přípravy zajišťované fyzickými i právníckými osobami, které mají pro tuto činnost oprávnění a se školou uzavřely smlouvu o praktické výuce či odborné praxi. Za činnost výchovnou a vzdělávací jsou také považovány školské služby

²² Krátkodobý nájem definuje § 56a odst. 2 ZDPH jako nájem nemovité věci případně i s vnitřním vybavením a dodáním energií na dobu nanejvýše 48 hodin.

poskytované ve školských zařízeních, jež jsou zapsán v školském rejstříku a podporují či doplňují vzdělávání ve školách. Činností výchovnou a vzdělávací je v ZDPH myšlena i činnost za účelem rekvalifikace tedy získání a udržování znalostí pro odborné účely. Tato činnost ovšem musí být poskytována na základě akreditace. Proto, aby mohla jazyková škola uskutečňovat svou činnost jako osvobozenou bez nároku na odpočet musí být uznání Ministerstvem školství mládeže a tělovýchovy či musí poskytovat jazykové vzdělání k dosažení standardizovaných jazykových zkoušek uznaných tímtož ministerstvem. V neposlední řadě se do činnosti výchovy a vzdělávání zahrnutí i volnočasové aktivity poskytované dětem a mládeži v NNO např. zájmové kroužky, tábory či jiné volnočasové aktivity.

Za zdravotnické služby jsou v § 58 ZDPH považovány služby poskytované poskytovateli zdravotních služeb dle zákona o zdravotnických službách, jež byl zmiňován dříve v práci. Zajímavostí je, že se mezi zdravotnické služby neřadí výdej a prodej léčiv, potravin pro zvláštní výživu či zdravotnických prostředků na i bez lékařského předpisu, tedy činnost lékáren.

Za sociální pomoc ZDPH považuje v § 59 sociální služby dle zákona č. 108/2006 Sb. o sociálních službách. Ve své podstatě se jedná o služby, jež jsou zaregistrovány u krajského úřadu či Ministerstva práce a sociálních věcí jež jsou poskytovány v podobě poradenství, sociální péče či službami sociální prevence pro oprávněné příjemce. Sociální služby jsou poskytovány v podobě služeb pobytových, ambulantních nebo terénních. Za sociální poradenství je dle § 37 zákona o sociálních službách považována činnost občanských poraden pro určitý okruh osob, rodinných a manželských poraden, poraden pro seniory, poraden pro osoby se zdravotním postižením a mnoho jiných. Službou sociální péče je v § 38 zákona o sociálních službách myšlena osobní asistence, pečovatelská služba, činnost center denních služeb, domovů pro osoby se zdravotním postižením, domovů pro seniory a další. Službami sociální prevence pak jsou činnosti azylových domů, domů na půli cesty, sociálně aktivizačních služeb apod.

Za poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku dle § 61 a je možné považovat dodání zboží a poskytnutí služeb členům politických stran, církví, spolků, odborových organizací a profesních komor nezaložených za účelem podnikání ze strany takovýcho NNO.

U poskytování služeb souvisejících se sportem a tělesnou výchovou je nutno rozlišit pojmy sportovní činnost a pronájem zejména například u tělovýchovných jednot disponujících s majetkem jako sportovní haly, hřiště a sportoviště.

Za poskytování kulturních služeb je považováno pořádání kulturních představení, výstav, prodeje programů a prospektů o uložení exponátu apod.

4.3.5 Nárok na odpočet daně

Plátce daně má možnost daň obsaženou v přijatých zdanitelných plnění odečíst. Nárok na odpočet daně může uplatnit pouze plátce daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti a doloží existenci nároku na odpočet daně daňovým dokladem od plátce. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká plátcovi až v okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat daň na výstupu plátcovi daně, jež plnění uskutečnil. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije pro jiný účel než pro ekonomickou činnost, nárok na odpočet daně si uplatnit nemůže.

Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, ale pro jiné činnosti vzniká mu nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši dle rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Praktickým příkladem může být nákup automobilu, který bude NNO využívat v rámci svých ekonomických činností, ale zároveň dovolí zaměstnanci používat vozidlo pro své soukromé účely. Při pořízení takového vozidla NNO stanovuje dle kvalifikovaného odhadu poměr, v jakém bude vozidlo využíváno pro ekonomické a soukromé činnosti. Kupříkladu pokud stanoví, že bude vozidlo využito pro ekonomickou činnost ze 65 % bude nárok na odpočet u pořízení vozidla za 800 tis. Kč roven 109,2 tis. Kč. Tedy ve výpočtu: $800 \text{ tis. Kč} \times 21 \% = 168 \text{ tis. Kč}$ $168 \text{ tis. Kč} \times 65 \% = 109,2 \text{ tis. Kč}$

Na konci kalendářního roku musí NNO upravit poměr na skutečný dle využití v průběhu roku. Pokud tedy na konci roku NNO zjistí, že skutečný poměr využití vozidla pro ekonomickou činnost byl 80 % přepočte nárok na odpočet a uplatní v daném zdaňovacím období. Výpočet bude vypadat následovně: $(168 \text{ tis.} \times 80 \%) - 109,2 \text{ tis.} = 58,8 \text{ tis. Kč}$. Takovýto test je nutné provádět u pořízení majetku po dobu 5ti let jak zachycuje následující Tab. 4.5.

Tab. 4.5 Úprava nároku na odpočet dle § 78 ZDPH

Rok	Využití majetku pro ekonomickou činnost	Výpočet úpravy odpočtu daně
2018	80 %	
2019	55 %	$1/5 \times 168 \text{ tis. Kč} \times (55 \% - 80 \%) = - 8,4 \text{ tis. Kč}$
2020	60 %	
2021	75 %	$1/5 \times 168 \text{ tis. Kč} \times (75 \% - 55 \%) = 6,72 \text{ tis. Kč}$

Rok	Využití majetku pro ekonomickou činnost	Výpočet úpravy odpočtu daně
2022	90 %	$1/5 \times 168 \text{ tis. Kč} \times (90 \% - 75 \%) = 5,04 \text{ tis. Kč}$

Zdroj: vlastní návrh

Pokud je meziroční rozdíl v poměru využívání vozidla pro ekonomickou činnost nižší než deset procentních bodů, úprava odpočtu se neprovádí. Úprava odpočtu daně je zaznamenána v ř. 45 viz. **Příloha č. 6**. NNO je povinna úpravu odpočtu přiznat, pokud je výsledek záporný, tedy nárok na odpočet se sníží. Pokud se nárok na odpočet zvýší NNO má možnost ale nikoliv povinnost úpravu přiznat.

Plátce daně má nárok na odpočet daně v krácené výši, pokud přijatá plnění slouží zároveň pro plnění s nárokem na odpočet a činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně k čemuž u NNO dochází velmi často. Krácení je prováděno pomocí koeficientu.

Koeficient pro nárok na odpočet v krácené výši lze vypočítat jako podíl základů daně s nárokem na odpočet k základů daně s nároky na odpočet a bez nároků na odpočet. Do výpočtu koeficientu se nezapočítávají prodej dlouhodobého majetku, pokud majetek plátce využíval pro své ekonomické činnosti, poskytnutí finančních služeb a dodání nemovitých věcí, pokud jsou tyto činnosti doplňkovými a plnění dle § 13 odst. 4 ZDPH. Výsledný koeficient je vyjádřen v procentech a zaokrouhluje se na celé číslo nahoru.

V jednotlivých zdaňovacích obdobích běžného kalendářního roku se odpočet krátí tzv. zálohovým koeficientem. Tím je vypořádací koeficient stanovený z plnění za předcházející kalendářní rok a použitý jako základ pro vypořádání odpočtu v posledním daňovém přiznání anebo koeficient podle předběžného odhadu u začínajícího plátce.

Pokud dojde ke kombinaci krácení pomocí obou koeficientů použije se pro výpočet výše odpočtu daně součin poměrného a krátícího koeficientu.

Příkladem při využití krátícího koeficientu může být přijaté plnění za opravy na nemovitosti OPS. Nemovitost OPS využívá k pronájmu jak plátcům, tak neplátcům DPH. Oprava činila celkem 242 tis. Kč z toho DPH ve výši 42 tis. Kč. Zálohový koeficient je stanoven ve výši 60 %. V řádku 40 viz. **Příloha č. 6** bude ve sloupci základu daně uvedena částka 200 tis. Kč a ve sloupci krácený odpočet částka 42 tis. Kč. Následně v řádku 52 bude jako koeficient uvedena hodnota 60 % a odpočet ve výši 25,2 tis. Kč. Pokud by byl zálohový koeficient stanoven ve výši 95 až 100 %, automaticky je použita plná výše nároku na odpočet. Na konci

kalendářního roku opět dochází ke úpravě. Pro zjištění úpravy je nutné zjistit ze řádku 46 výši kráceného odpočtu, a to za celý kalendářní rok. Tedy ona OPS vykazuje v souhrnu za celý kalendářní rok na řádku 46 částku 15 mil. Kč. Roční souhrn nároků na odpočet u krácených plnění, tedy úhrn řádku 52, činí 7 mil. Kč. Roční koeficient za dané období po výpočtu je vyšel 40 %. Z toho vyplývá, že OPS má nárok na odpočet pouze ve výši 15 mil. x 40 % = 6 mil. Kč. Výši 2 mil. Kč uplatněného nároku v průběhu roku musí OPS vykázat v řádku 53 jako změnu odpočtu spolu s uvedením ročního vypořádacího koeficientu. Na rozdíl od úprav u využití poměrného koeficientu musí OPS vykázat změnu ročního koeficientu vždy i kdyby šlo jen o změnu v jedno procentním bodu.

4.3.6 Správa daně

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Pokud obrat plátce za předchozí kalendářní rok nedosáhl částku 10 000 000 Kč může využít zdaňování za čtvrtletí.

Daňové přiznání je povinen plátce předkládat do 25. dne následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období. Ve stejném termínu je splatná i daň. Plátce je povinen předkládat i prázdné daňové přiznání, pokud mu nevznikla v příslušném zdaňovacím období daňová povinnost a neuplatňuje ani žádný nárok na odpočet.

Spolu s daňovým přiznáním má plátce povinnost odesílat také kontrolní hlášení viz. **Příloha č. 7.** Kontrolní hlášení nemusí být podáváno, pokud plátcí nevznikla daňová povinnost ani nárok na odpočet.

5 Závěr

V této diplomové práci se autorka zabývala problematikou nestátních neziskových organizací a jejich povinnosti na základě jejich samostatných zákonů, v oblasti vedení účetnictví a také řešení daně z příjmů a daně z přidané hodnoty.

Za cíl si autorka kladla zanalyzovat a srovnat identifikovat problematická ustanovení platné právní úpravy, účetnictví, daně z příjmů a daně z přidané hodnoty v nestátních neziskových organizacích. právní úpravy systému účtování a zdaňování obecně. Na základě svého výzkumu chtěla také navrhnout další možné principy ve vedení účetnictví a vypořádání se s daní z příjmu a daní z přidané hodnoty.

Autorka provedla obsahovou analýzu legislativního ustanovení v právním, následně účetním a konečně i daňovém režimu pro neziskové organizace. Obecně lze říci, že neziskový sektor je legislativně velice složitá a problematická oblast, ve které je neustále co zlepšovat a zjednodušovat. Při analýze autorka narazila na několik problematických oblastí, které vydefinovala.

V oblasti účetnictví narazila na problém nesouladu zákona o účetnictví s prováděcím předpisem. Konkrétně se jedná o to, že neziskové organizace jsou zbaveny povinnosti účtování o účetních opravných položek. Díky tomuto nesouladu účetní závěrka nepodává pravdivý a věrný obraz účetnictví organizace. Samotná nezisková organizace s tím nemusí mít žádný problém, ale může nastat situace, kdy je povinna předložit příslušné doklady k hloubkové kontrole. Vyvarováním se nedorozumění může účetní jednotka přecházet uvedením vyčíslení položek bez omezení. Návrhem na řešení celého problému by byl soulad zákona a vyhlášky, tedy ujasnit, zjednodušit a zpřehlednit legislativu.

Dalším problémovým ustanovením je účtování časového rozlišení u účetních jednotek, které financují danou činnost z dotace. Z mnohých dotačních smluv totiž vyplývá, že úhrada nákladu financovaného z dotace musí být provedena v období čerpání dotace, případně do měsíce následujícího po ukončení čerpání dotace. Takováto podmínky pro mnohé neziskové organizace znamená, že nebudou časově rozlišovat náklady a tím opět zkreslí účetní závěrku pro její uživatele. Možností jak tuto situaci vyřešit je umožnit organizacím, aby nemusely náklady hrazené z dotací časově rozlišovat.

Problémovým ustanovením u jednotlivých neziskových organizací je také povinnost vést odděleně náklady buďto na správu, hlavní činnost a hospodářskou činnost. Návrh na řešení je správná analytická evidence účtů jež byla v práci nastíněna.

Dalším problematickým ustanovením je dělení na hlavní a vedlejší činnost. Toto dělení je důležité především z hlediska daně z příjmů. Nejvíce se odkazuje na to, že hlavní činnost je definována ve stanovách, zřizovacích listinách či statutech. Je tomu tak, ale u většiny organizací se jedná o to, že tato činnost je nadefinována tak obecně, že se v ní může skrývat i činnost, která by byla za normálních okolností výdělečná, čili předmětem daně z příjmů. Problematika určování toho, jaká činnost je hlavní a jaká už vedlejší, je někdy tak složitá, že by bylo lepší ukotvit v legislativě definici těchto pojmů a výčet možných činností, které tam můžeme zařadit. Pro lepší orientaci jednotlivých sdružení by to byl velký přínos.

V práci bylo prokázáno, že býti nestátní neziskovou organizací a snažení se dosahování veřejného blaha je v prostředí současných zákonů České republiky velmi náročná záležitost.

Seznam literatury

a) Odborná kniha

- [1] DOBROZEMSKÝ, Václav a Jan STEJSKAL, *Nevýdělečné organizace v praxi*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 288 s. ISBN 978-80-7552-040-1.
- [2] DOBROZEMSKÝ, Václav a Jan STEJSKAL. *Nevýdělečné organizace v teorii*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 408 s. ISBN 978-80-7552-103-3.
- [3] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8
- [4] MAREK, Jiří a Alena BOŠKOVÁ. *Daňová a účetní specifika neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Bilance, 1999. 122 s.
- [5] MCKEITH, John and Bill COLLINS. *Financial Accounting and Reporting*. 2nd ed. London: McGraw-Hill Higher Education, 2013, 790 p. ISBN 978-0-07-713836-3.
- [6] MORÁVEK, Zdeněk a Danuše PROKŮPKOVÁ. *Příspěvkové organizace 2016-2017*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 325 s. ISBN 978-80-7552-310-5.
- [7] PELIKÁNOVÁ, Anna. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*. 2. akt. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. 319 s. ISBN 978-80-2475-699-8.
- [8] PELIKÁNOVÁ, Anna. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*. 3. akt. vydání. Praha: Grada Publishing, 2018. 355 s. ISBN 978-80-271-2117-5.
- [9] SALAMON, L.M., ANHEIER, H.K. *Defining the Nonprofit Sector*. In: *a Gross National Analysis*. 1997.
- [10] VÍT, Petr. *Praktický právní průvodce pro neziskové organizace*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 160 s. ISBN 978-80-247-5477-2.

b) Elektronické dokumenty a ostatní

- [11] SOUČKOVÁ, Helena. *Porřízení pro případ smrti*. Dostupné z:
<http://notarvnachode.cz/porizeni-pro-pripad-smrti>
- [12] *Struktura dotačních zdrojů* [online]. Praha: Ministerstvo zemědělství ČR, 2019 [cit. 2018-04-21]. Dostupný z WWW: <http://eagri.cz/public/web/mze/dotace/>

[13] Vyhláška č. 325 ze dne 25. listopadu 2015, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2015, částka 137, s.4354-4358.

[14] Vyhláška č. 504 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, u kterých hlavní předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví: jak vyplývá ze změn provedených vyhlášek. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9809-9844.

[15] Zákon č. 3 ze dne 27. listopadu 2001 o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů: ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 2, s. 83-94.

[16] Zákon č. 40 ze dne 28. února 1964 občanský zákoník: ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1964, částka 19, s. 201-248.

[17] Zákon č. 83 ze dne 27. března 1990 o sdružování občanů: ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1990, částka 19, s. 366-369.

[18] Zákon č. 89 ze dne 3. února 2012 občanský zákoník: ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s. 1026-1368.

[19] Zákon č. 108 ze dne 14. března 2006 o sociálních službách: ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2006, částka 37, s. 2902-2916.

[20] Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010.

[21] Zákon č. 248 ze dne 28. září 1995 o obecně prospěšných společnostech: ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1995, částka 65, s. 3554-3560.

[22] Zákon č. 304 ze dne 12. září 2013 o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob: ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2013, částka 116, s. 3501-3522.

[23] Zákon č. 341 ze dne 28. července 2005 o veřejných výzkumných institucích: ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2005, částka 122, s. 5988-6017.

[24] Zákon č. 424 ze dne 2 října 1991 o sdružování v politických stranách a v politických hnutích: ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 81, s. 1993-1997.

[25] Zákon č. 449 ze dne 27. listopadu 2001 o myslivosti. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001, částka 168, s. 9747-9770.

[26] Zákon č. 561 ze dne 24 září 2004 o předškolním, základním středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 190, s. 10262-10324.

[27] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví: ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2809.

[28] Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 České národní rady o daních z příjmů: ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3476-3491.

[29] Zákon č. 593 ze dne 20. listopadu 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 119, s. 3565-3567.

Seznam zkratk

ČR – Česká republika

ČÚS – české účetní standardy

DAPPO – přiznání k dani z příjmu právnických osob

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DFM – dlouhodobý finanční majetek

DNHM – dlouhodobý nehmotný majetek

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

HS – honební společenstvo

NF – nadační fond

NNO – nestátní neziskové organizace

NO – neziskové organizace

NOZ – nový občanský zákoník

OPS – obecně prospěšná společnost

SVJ – společenství vlastníku jednotek

ŠPO – školská právnická osoba

VVI – veřejná výzkumná instituce

ZDP – zákon o daních z příjmů

ZDPH – zákon o dani z přidané hodnoty

ZOPS – zákon o obecně prospěšných společnostech

ZSPO – zájmové sdružení právnických osob

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26.dubna 2019



.....
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 Tabulka srovnání povinností nestátních jednotlivých neziskových organizací

Příloha č. 2 Výkazy v jednoduchém účetnictví

Příloha č. 3 Rozvaha a výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu

Příloha č. 4 Vzorový účtový rozvrh

Příloha č. 5 Rozvaha a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu

Příloha č. 6 Vzor přiznání k dani z příjmů právnických osob

Příloha č. 7 Vzor přiznání k dani z přidané hodnoty